

DE L'INTERPRÉTATION DES LOIS D'ENREGISTREMENT

THÈSE POUR LE DOCTORAT

*Soutenue devant la Faculté de Droit de Bordeaux
le jeudi 30 juin 1938, à 16 heures*

PAR

Paulette PARCELLIER

LIBRAIRIE

DU

RECUEIL SIREY

(SOCIÉTÉ ANONYME)

22, rue Soufflot, PARIS, (V)

—
1938



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548617_0082

DE L'INTERPRÉTATION DES LOIS D'ENREGISTREMENT

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Soutenue devant la Faculté de Droit de Bordeaux

le jeudi 30 juin 1938, à 16 heures

PAR

Paulette PARCELLIER

LIBRAIRIE

DU

RECUEIL SIREY

(SOCIÉTÉ ANONYME)

22, rue Soufflot, PARIS, (V°)

—
1938

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

Doyen honoraire : FERRON, ✱, ☉ I.

Professeurs honoraires : MM. SAUVAIRE-JOURDAN, ✱, ☉ I.;
LESCURE ✱, ☉ I.; de BOECK, ✱, ☉ I, NOAILLES ✱, ☉ I;
BENZACAR, ✱, ☉ I.

FERRADOU, ✱, ☉ I., Doyen, professeur d'*Histoire du droit*.
chargé d'un cours de *Pandectes* (Diplôme d'études supé-
rieures).

MARGAT, ☉ I., professeur de *Droit civil*, chargé d'un cours
de *droit international privé* (Licence).

BONNECASE, ☉ I., professeur de *Droit civil*, chargé d'un
cours de *Droit maritime* (3^e année).

PALMADE, ✱, ☉ A. ✱, professeur de *Droit commercial*.

VIZIOZ, ☉ I., professeur de *Procédure civile*, chargé d'un
cours de *Droit civil comparé* (Diplôme d'études supérieures)
et d'un cours de procédure civile et voies d'exécution (Capacité).

BONNARD, ✱, ☉ I., ✱, assesseur du Doyen, professeur de
Droit administratif, chargé d'un cours de *Droit constitu-
tionnel comparé* (Diplôme d'études supérieures).

POPLAWSKI, ✱, ☉ I., professeur de *Droit criminel*, chargé
d'un cours de *Législation industrielle* (Licence) et d'un cours
de droit criminel (Capacité).

BOYÉ ✱, ☉ I., ✱, professeur de *Droit romain*.

MOUNIER, ☉ I., professeur d'*Economie politique*, chargé
d'un cours de *Histoire des doctrines économiques* (Diplôme
d'études supérieures).

BIBIÉ, ✱, ✱, professeur de *Droit international public*.

REGLADE, ☉ A., professeur de *Droit constitutionnel et admi-
nistratif*.

GARRIGOU-LAGRANGE, ☉ A, professeur d'*Economie politi-
que et Science financière*, chargé d'un cours de *Législation
coloniale* (3^e année).

HUBRECHT, ✱ I, professeur d'*Histoire du Droit* (doctorat),
chargé d'un cours de *Droit romain* (Licence 2^e année).

LABORDE-LACOSTE, ✱, ☉ I., professeur de *Droit civil*,
chargé d'un cours de *Droit civil* (Capacité) et d'un cours
d'*Enregistrement*.

BRETHER DE LA GRESSAYE, ✱ I, professeur à la Faculté
de Droit d'Aix, chargé d'un cours de *Droit commercial*
(Licence), d'un cours de *Droit civil approfondi* (Doctorat) et
d'un cours de *Droit civil* (Capacité).

DE LAUBADÈRE, agrégé, chargé d'un cours de *Droit inter-
national public* (Licence et Doctorat) et d'un cours de *Droit
public* (Capacité).

BORDAZ, chargé de cours (*Economie politique*).

BERNARD, chargé de cours (*Droit romain*).



M. ARTIGUELONG, ✱ A, secrétaire.
Mme COSTES, ✱ I, secrétaire-adjointe.
Mme SOUBIE, ☉ A, bibliothécaire.

COMMISSION DE LA THÈSE

M. LABORDE-LACOSTE, <i>Professeur</i>	Président.
M. VIZIOZ, <i>Professeur</i>	{ <i>Suppléants</i>
M. GARRIGOU-LAGRANGE, <i>Professeur</i>	

INTRODUCTION

1. L'interprétation des lois est un problème de méthodologie juridique et s'il est vrai que toute l'utilité d'une science est liée à la manière dont la méthode est conçue, il est aisé de saisir l'importance de ce problème.

La méthode d'interprétation diffère suivant la conception qu'on se fait de la loi, conception variant elle-même d'après la position prise à l'égard des sources du droit. Ces deux questions sont intimement liées.

Or, la conception que la doctrine a adoptée au sujet des sources du droit a varié : une évolution correspondante dans la méthode d'interprétation s'est produite.

2. Tout d'abord, l'Ecole classique n'envisage qu'une seule source de droit positif : la loi. Mais pour ses partisans la loi n'est qu'une expression de volonté, elle a une nature intentionnelle. Donc, le droit positif, qui tout entier s'absorbe dans la loi, s'absorbe en dernière analyse dans cette intention ; aussi, l'intention du législateur devient la source suprême et unique du droit positif. Dès lors, le rôle de l'interprète se bornera à rechercher le sens et la portée d'un texte légal en fonction de la volonté législative.

3. Mais la fin du ^{xix}e siècle a amené un bouleversement dans les méthodes juridiques, bouleversement qui a eu pour

point de départ l'ouvrage de M. Génv : *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif* (1899). C'est la publication du livre de M. Génv qui marque la date de la rénovation.

On distingue deux parties dans l'œuvre de M. Génv : la partie destructive, critique, et la partie constructive, positive.

M. Génv critique tout d'abord la position prise par l'Ecole classique à l'égard des sources du droit et aussi la conception classique qui considère la loi comme seule source de droit. M. Génv réduit la portée de la loi à son juste domaine et indique d'autres sources de droit où l'interprète pourra puiser la solution que la loi ne lui fournit pas directement.

C'est ainsi qu'à défaut de la loi écrite l'interprète pourra avoir recours à la *coutume* que M. Génv admet comme source formelle du droit.

Enfin, à défaut de sources formelles (lois, coutumes), l'interprète puisera aux sources *réelles* du droit. Nous entrons ainsi dans le domaine de la « *libre recherche scientifique* ».

Mais alors il ne s'agit plus d'interprétation proprement dite. Celle-ci, en effet, suppose l'existence de sources *formelles*; ou, plus exactement, on peut dire que de l'œuvre de M. Génv se dégagera une nouvelle notion d'interprétation qui a trait aux sources *réelles*, c'est-à-dire au droit considéré en lui-même, à la règle du droit.

Cette notion nouvelle d'interprétation par la libre recherche scientifique, le doyen de Nancy devait la préciser dans *Science et technique en droit privé positif*, en en fixant les contours.

Bien que limitée par son titre lui-même au « droit privé positif », l'œuvre du doyen Gény n'en a pas moins une portée générale, comme l'ont montré les belles et savantes études publiées en l'honneur du savant auteur, sous le nom de *Recueil des sources du Droit*.

4. Toutefois, de l'aveu même du Doyen Gény, deux disciplines au moins devraient exclure la libre recherche scientifique, restaient soumises aux méthodes classiques d'interprétation, notamment à l'interprétation littérale : *le droit pénal et le droit fiscal*, dont sur ce point le rapprochement s'impose à raison de la légalité des infractions, des peines et des impôts.

« Le droit moderne, écrit le Doyen Gény, exclut (aussi) de la sphère de l'interprétation libre, la détermination des incriminations et des pénalités. *Nullum crimen, nulla poena sine lege* restent les formules infrangibles de notre organisation criminelle. A défaut de loi formelle, le juge doit acquitter le prévenu, ou absoudre l'accusé. C'est qu'il y a, ici, un principe essentiel d'indépendance à préserver contre tout arbitraire¹ ».

« Le même principe aboutit à condamner toute ingérence de l'interprétation dans les questions fiscales qui restent du domaine exclusif de la législation, en ce sens, du moins, que le juge ne peut établir les impôts ni les augmenter². »

Mais voilà que le Maître qui a si brillamment appliqué à l'Enregistrement les idées du Doyen Gény, le Doyen Pilon,

1-2. Gény, *Science et technique*, t. IV, p. 41-42.

dans son livre si remarquable dont le titre est à lui seul un hommage au Doyen GénY : « *Principes et technique des droits d'Enregistrement* » a défendu, comme nous le verrons, l'interprétation extensive de la loi d'Enregistrement.

Bien plus, de jeunes disciples du Doyen GénY, M. Trotabas et M. Gégout, vont aujourd'hui encore plus loin que le Doyen Pilon ; ils s'attaquent au principe de l'interprétation littérale dans son application au droit pénal et au droit fiscal¹.

A la vérité, les auteurs de ces monographies se défendent d'apporter une démonstration complète, une solution définitive, de leur point de vue. Ils entendent seulement « soumettre à la critique un principe que son apparence incontestée a soustrait jusqu'à ce jour à toute recherche approfondie²... »

5. Ce mouvement d'idées nous a incitée à étudier les règles d'interprétation des lois d'Enregistrement.

Pour cela, nous exposerons en *deux parties distinctes* :

1^o *Les principes classiques d'interprétation et le droit fiscal.*

2^o *La libre recherche scientifique et le droit fiscal.*

Dans chacune de ces parties et, au seuil même, nous serons amenée à rappeler l'essentiel de ces principes en méthodologie générale ; mais nous le ferons brièvement car ils sont aujourd'hui très connus et ils ont donné lieu à

1. Louis Trotabas, *Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales, Recueil d'Etudes GénY*, t. III, p. 102 ; Maurice Gégout, *L'interprétation littérale des lois pénales, op. cit.*, p. 305.

2. Trotabas, *op. cit.*, p. 102.

une littérature aussi remarquable qu'abondante, à laquelle nous ne pourrions rien ajouter¹.

Notre effort principal portera essentiellement sur l'application de ces principes aux lois d'Enregistrement par la Doctrine, l'Administration et la jurisprudence. Cette division tripartite s'impose par la différence de tendances de chacun de ces interprètes².

Nous donnerons à l'exposé des développements de nos deux parties un caractère *descriptif*, nous réservant de consigner nos opinions personnelles dans notre conclusion.

6. Mieux que personne, nous nous rendons compte combien notre travail est imparfait et insuffisant. Qu'on veuille bien nous en excuser en tenant compte des difficultés de la tâche. Si tout problème d'interprétation est malaisé à résoudre, l'application, tant soit peu approfondie, des principes à une discipline déterminée l'est encore davantage : c'est l'ensemble de la matière qu'il faut dominer; dans cette masse d'opinions ou de solutions il convient de trier, notamment à seule fin de ne pas donner à l'exposé l'aspect d'un répertoire plus ou moins bien systématisé, et de ce choix

1. *Livre du Centenaire du Code civil*, 1904; *Méthodes juridiques*, Paris, 1911; Van der Eycken, *Méthode positive de l'interprétation juridique*, 1907; Malieux, *L'exégèse des Codes et la nature du raisonnement juridique*, 1908; De Page, *De l'interprétation des lois*, 1925; Bonnecase, *L'Ecole de l'Exégèse*, 2^e édit., 1921; *Précis de pratique judiciaire et extrajudiciaire*, 1927; Gaudemet, *L'interprétation du Code civil en France depuis 1804*; *Recueil des sources du droit en l'honneur de François Gény*, 3 vol.

Pour la procédure civile: Henry Vizioz, *Observations sur l'étude de la procédure civile; les notions fondamentales de la procédure et la doctrine française du droit public*, 1931.

2. V. Bonnefon, *Etude historique sur l'impôt et l'Administration de l'Enregistrement*, 1882. — Cpr. Laborde-Lacoste, *Précis d'Enregistrement*, p. 24, n^o 34.

doivent pourtant se dégager nettement les tendances et une évolution qui doit dicter la conclusion.

Ces difficultés ont été soulignées par les savants auteurs qui ont entrepris la critique du principe d'interprétation littérale des lois fiscales¹. Puisse cet aveu valoir les circonstances atténuantes à notre modeste contribution au problème de la méthode d'interprétation des lois.

1. M. Gégout s'exprime ainsi : « Il me semble, tout au contraire, que l'interprétation des lois pénales est une matière riche de substances et qu'elle mériterait, en droit français, des études qui la feraient sortir de cette sorte d'infériorité inconsciemment admise par les civilistes, pour venir prendre une place honorable dans une méthode générale des sciences juridiques. Un pareil travail exigerait des recherches approfondies et des développements considérables » (*op. et loc. cit.*).

Et M. Troabas écrit lui-même : « Sans prétendre résoudre définitivement ces problèmes, ces observations n'ont pour but que de montrer la nécessité de soumettre à la critique, un principe que son apparence incontestée a soustrait jusqu'à ce jour à toute recherche approfondie » (*op. et loc. cit.*).

PREMIÈRE PARTIE

Les principes classiques d'interprétation et le droit fiscal

7. On peut ramener à *deux* les *principes classiques* d'interprétation :

1° L'interprétation *littérale* des textes, des expressions et des exceptions.

2° L'interprétation *à l'aide d'éléments* « *étrangers à la formule légale* ».

Nous consacrerons un chapitre distinct à ces deux principes d'interprétation.

CHAPITRE PREMIER

PRINCIPE DE L'INTERPRETATION LITTERALE DES TEXTES, DES EXPRESSIONS ET DES EXCEPTIONS EN DROIT FISCAL. LA REGLE *IN DUBIO CONTRA FISCUM*.

8. *Rappel du principe tel qu'il est énoncé en méthodologie générale et règles qui s'y rattachent.*

9. En premier lieu, c'est au *texte* lui-même que l'interprète doit demander la solution de l'espèce : on dit alors que l'interprétation est « *grammaticale* » ou « *littérale* ».

Lorsque la formule légale est *claire* elle doit être appliquée *à la lettre*. L'interprète se bornera en pareil cas à donner au texte toute la portée que comporte la formule légale.

Nous n'avons que l'embarras du choix pour énoncer, d'après les auteurs, ce principe de l'interprétation littérale.

« Lorsque la loi s'exprime clairement l'interprète doit, avant tout, s'en tenir à son texte », écrivait Baudry-Lacantinerie¹.

« Avant tout, c'est à la formule qu'il faut demander la révélation de la volonté législative. Et, du moment que

1. Baudry-Lacantinerie et Houques-Fourcade, t. I, n° 256,

celle-ci se dégagera du texte sans être contredite par aucun élément extérieur, elle dictera, supprimant toute hésitation, la décision de l'interprète », affirme M. Gény¹.

10. En vertu de ce principe, une loi conçue en termes généraux devra être appliquée sans distinction, sans que l'interprète puisse *restreindre* la portée de son texte. C'est ce principe qu'énonçait l'école de l'Exégèse par la formule : « *ubi lex non distinguit, nec non distinguere debemus*² ».

Mais de même qu'il s'oppose à toute distinction, restriction, le principe de l'interprétation littérale exclut aussi toute *extension*, toute *analogie*.

11. De plus, il suffit à l'interprète de déterminer le sens des *expressions* par application des règles du langage et des règles de la syntaxe. Toutefois pour le sens des termes on doit préférer leur signification *technique* à leur acception *vulgaire* et les prendre dans le sens qui se rapporte le mieux à la matière à propos de laquelle ils ont été employés, « *secundum subjectam materiam* », disent les auteurs classiques³.

12. Enfin, le principe de l'interprétation littérale est le plus souvent le seul principe d'interprétation que les auteurs permettent traditionnellement d'appliquer aux textes *exceptionnels*.

Les règles d'interprétation des exceptions sont exprimées par une série de brocards ou d'adages empruntés à notre

1. Gény, *Méthode d'interprétation*, t. I, p. 287.

2. Aubry et Rau, t. I, p. 131, § 40; Baudry-Lacantinerie, t. I, p. 175, n° 262.

3. Baudry-Lacantinerie, t. I, p. 173-174, n° 259; Aubry et Rau, t. I, p. 130-131, § 40; Gény, *Méthode d'interprétation*, t. I, p. 31.

ancien droit, tel celui-ci : « L'exception est de très étroite interprétation. « Exceptio est strictissimæ interpretationis » ».

Par interprétation stricte, la plupart des auteurs entendent : « interprétation littérale¹ ».

13. Recherchons dans quelle mesure le principe de l'interprétation littérale *s'applique en matière fiscale* sous ses différents aspects :

l'interprétation littérale des textes et des expressions (section I);

l'interprétation littérale des exceptions (section II).

Nous rattacherons enfin à ce principe une règle traditionnelle en droit fiscal, l'interprétation en *faveur du contribuable*, la règle : « in dubio contra fiscum » (section III).

SECTION I.

Principe de l'interprétation littérale des textes et des expressions dans les lois d'enregistrement.

14. On considère très généralement que les lois fiscales doivent être interprétées *littéralement*.

— Faisons ici une *remarque de terminologie* qui n'est pas sans importance, car une confusion de langage a beaucoup contribué à obscurcir, en doctrine et en jurisprudence², le problème de l'interprétation des lois fiscales.

On parle fréquemment de l'« *interprétation restrictive* » de

1. Murlon, t. I, p. 63. V. Luc Robine, *L'interprétation des textes exceptionnels en droit civil français*, thèse Bordeaux, 1933, p. 7, l'exposé de la doctrine classique invoquée ci-dessus.

2. V. Cusset, 5 juillet 1933, J. E. 34.674; Seine, 14 octobre 1933, J. E. 34.755.

ces lois. Or, ici, le terme « *restrictif* » veut dire seulement que l'interprétation de ces lois doit être *rigoureuse*.

Il ne faut pas confondre cette acception avec le principe de « *l'interprétation restrictive* » qui signifie, au sens technique, donner à un texte une portée plus *étroite* que la formule littérale ne le ferait admettre.

15. Ce principe de *l'interprétation littérale* limite le rôle de l'interprète : il doit appliquer les textes fiscaux sans qu'il lui soit possible, sous couvert d'interprétation, d'en modifier la lettre et la portée.

De plus, l'interprète doit, en commentant les textes fiscaux, préférer la signification *juridique* des expressions à leur signification *vulgaire* et tenir compte, aussi, de leur *sens technique*, approprié à la matière. Il faudra donc interpréter une disposition fiscale en donnant aux termes *le sens qui leur est attribué par la loi fiscale*.

16. Dégageons tout d'abord le fondement du principe lui-même (§ I).

Recherchons ensuite dans quelle mesure il est consacré par la doctrine, l'administration et la jurisprudence (§ II).

§ 1. FONDEMENT DU PRINCIPE DE L'INTERPRÉTATION LITTÉRALE.

17. Les raisons, invoquées pour justifier ce principe, varient, nous allons le voir, avec les auteurs. Mais, dès qu'on parle d'interprétation rigoureuse, l'évocation de la loi *pénale*, à côté de la loi *fiscale*, s'impose et les auteurs ne manquent pas généralement de signaler l'analogie qui lie,

dans le domaine de l'interprétation, le droit *pénal* au droit *fiscal*¹.

A l'origine on considérait que les lois d'impôts et les lois pénales faisaient partie du droit *exorbitant*, du *jus singulare* que les Romains opposaient au *jus comune*. Cette notion de « *jus singulare* » justifiait cette rigueur dans l'interprétation des lois fiscales et pénales².

De nos jours encore, en vertu de cette idée, des auteurs enseignent que c'est au titre de « *loi odieuse* » que la loi pénale comme la loi fiscale échappe aux principes généraux d'interprétation. Si le droit fiscal, dit-on couramment, doit être rigoureusement interprété comme le droit pénal, c'est parce qu'il impose une *peine* : l'impôt.

Mais, à la notion romaine de *jus singulare* se mélangea, de bonne heure, la notion d'*exception*³. Dès lors, ces deux notions étant généralement confondues, certains auteurs donnent pour fondement à l'interprétation stricte des lois pénales et fiscales leur nature *exceptionnelle*⁴. L'administration de l'Enregistrement elle-même émet cette opinion⁵.

Indiquons aussi une justification de ce caractère rigoureux de l'interprétation fondée également sur la division

1. Voir en ce sens : Binet, sous Cass. req., 2 février 1904, D. P. 1904.1.385; Van der Eycken, p. 321; Pilon, *Principes et technique*, t. I, p. 24, n° 43; Mlle Vandamme, D. P. 1931.2.75 et 76; Paul Esmein, sous Cass. réun., 9 mars 1927, 28 mai 1932 et 16 juin 1933, S. 1934.1.242-243. — Cependant quelques auteurs ne citent pas la loi fiscale à côté de la loi pénale. V. par exemple : Brocher, *Etude sur les principes généraux de l'interprétation des lois*, Genève, 1862, p. 166.

2. et 3. Sur le *jus singulare* et ses rapports avec l'exception, V. Luc Robine, *op. cit.* et la préface de M. Bonnecase.

4. Le *Dictionnaire des Rédacteurs* fait de l'adage : *Exceptio est strictissimæ interpretationis* la base de l'interprétation des lois fiscales (*Réd.*, 3^e édit., V^e Loi, n° 52). — V. aussi l'opinion du conseiller Voisin, Cass. req., 21 novembre 1898, *Gaz. Pal.*, n° 24, décembre 1898. — M. Troabas lui-même, qui a ensuite critiqué cette idée, avait tout d'abord admis que les lois fiscales sont *exceptionnelles* et des lors, d'application *stricte*, D. H. 26.32.

5. *Cours de Lyon*, fasc. 1, liv. II, chap. I, n° 67.

du droit en deux branches. C'est celle de Mlle Vandamme¹ qui fonde l'interprétation stricte des lois fiscales sur la distinction entre les lois « *naturelles* » et les lois « *arbitraires* ». Les lois fiscales comme les lois pénales seraient des lois « *arbitraires* » et celles-ci doivent être interprétées rigoureusement car elles tirent toute leur valeur du seul impérium du législateur.

18. Il ne nous semble pas qu'on puisse justifier la règle de l'interprétation stricte des lois fiscales en intégrant le droit fiscal parmi les dispositions « *odieuses* », « *exceptionnelles* », « *dérogatoires* », « *arbitraires* ». Il faut reconnaître que « si les lois fiscales sont aujourd'hui, comme elles l'étaient jadis, des lois individuellement désagréables on ne peut pas juridiquement les traiter « *d'odieuses* »² et surtout voir dans ce caractère le fondement d'un procédé d'interprétation. »

19. Du reste la Doctrine contemporaine abandonne, semble-t-il, ce fondement de l'interprétation rigoureuse des lois pénales et fiscales qui découlerait de la *nature* même de ces lois et se fonde pour justifier cette rigueur dans l'interprétation sur un caractère *externe* bien plus que sur leur nature intrinsèque. Ainsi M. Van der Eycken³ fait du *caractère d'ordre public* des lois fiscales et pénales la base de leur interprétation stricte.

1. D. P. 31.2.75 et s.

2. V. Troabas, *Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales*, dans *Recueil d'études sur les sources du droit en l'honneur de Fr. Gény*, t. I, p. 103. — V. dans le même sens, M. Gégout, *L'interprétation littérale des lois pénales*, dans *Recueil d'études sur les sources du droit en l'honneur de Fr. Gény*, t. I, p. 308-309.

3. Van der Eycken, *op. cit.*, p. 321.

Cette théorie est à retenir tout particulièrement car la Cour de cassation s'appuie, elle aussi, sur ce caractère d'ordre public pour justifier la rigueur avec laquelle elle interprète ces lois.

C'est ainsi que l'arrêt des chambres réunies de la Cour de cassation du 28 mai 1932, relatif à l'article 14 de la loi du 15 mai 1914, dispose : « Ce texte qui édicte une disposition d'ordre public doit être appliqué à la lettre¹... »

Plus généralement, les auteurs modernes fondent l'interprétation stricte des lois fiscales sur ce principe, incontesté de notre organisation juridique contemporaine, que seule *la loi écrite est qualifiée pour établir et doser les impôts*².

Pour M. Pilon ce fondement est indiscuté. « Les lois d'enregistrement sont des impôts. Or un impôt ne peut être établi que par une loi. Donc seuls peuvent être assujettis aux droits d'enregistrement les faits juridiques pour lesquels la loi a prévu expressément un tarif spécial³. »

En effet, ce principe, qui attribue à l'autorité législative, exclusivement, le pouvoir de décider quelles situations, de fait et de droit, seront imposées, est confirmé par une coutume incontestée⁴, proclamé par presque toutes les

1. *Gaz. Pal.*, 1932.1.131. — V. aussi Cass. civ., 1^{er} août 1936, *Gaz. Pal.*, 13 octobre 1936.

2. Wahl, *Droit fiscal*, t. I, p. 75, n° 67; Binet, sous Cass. req., 2 février 1904, D. P. 04.1.385; *Précis d'Enregistrement*, P. A., p. 25; Delpech, *Le pouvoir lié des tribunaux et les lois fiscales*, dans *Mélanges Carré de Malberg*, p. 83; C. Hauchamps, *Le problème fiscal*, 1935, n° 43; F. Gény, *Le particularisme de droit fiscal*, p. 206, dans *Mélanges Carré de Malberg*; Paul Esmein, sous Cass. réun., 9 mars 1927, 28 mai 1932 et 16 juin 1933, S. 1934.1.243.

3. Pilon, sous Cass. req., 11 février 1925, et Civ., 10 février 1926, D. P. 27.1.27.

4. L'origine historique s'en trouve, ainsi que le fait remarquer M. Paul Esmein (S. 1934, 7^e cah., p. 243), dans le droit des Etats généraux, de consentir l'impôt.

constitutions modernes¹ et impliqué dans l'article final de chacune de nos lois de budget².

20. Quel qu'en soit du reste le fondement juridique, l'interprétation rigoureuse des lois fiscales et pénales se justifierait par son *but*. De même, en effet, qu'une rigueur dans l'interprétation des lois pénales est présentée comme la meilleure garantie de la liberté de l'individu, de même l'interprétation rigoureuse des lois fiscales est, a-t-on pu dire, « la sauvegarde des intérêts de tous³ », la garantie commune des contribuables et de l'Etat; elle défend « les droits du trésor contre les subtilités et les habiletés des redevables » et « protège d'une autre côté les intérêts des redevables contre les extensions que l'administration de » l'enregistrement cherche à donner aux textes législatifs⁴. »

1. Ce principe a tout d'abord été proclamé dans la déclaration des droits de 1789, art. 14 : « Tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ». Ensuite, les constitutions suivantes reconnaissent ce même principe : Const. des 3 septembre 1791, t. III, chap. III, sect. 1, art. 1^o, n^o 2 à 4; sect. 3, art. 8; chap. IV, sect. 2, art. 4; chap. V, art. 26, al. 1 et 2; titre V, art. 1 à 5; — Décl. des droits du 24 juin 1793, art. 20; — Acte const. du 24 juin 1793, art. 54, al. 1, 3 et 6; — Const. du 5 fructidor an III, art. 190, 302, 303, 311, 314; — Const. du 22 frimaire an VII, art. 45 et 56; — Sénatus consulte du 28 floréal an XII, art. 53, art. 101 6^o; — Charte des 4-10 juin 1914, art. 17, 47, 49; — Acte addit. aux Const. de l'Empire, 22-23 avril 1815, art. 34-37; — Charte du 14 août 1830, art. 15, 40, 41; — Const. du 4 novembre 1848, art. 16 et 17; — Const. du 14 janvier 1852, art. 1^{er} et 39; — Const. du 21 mai 1870, art. 1^{er} et 18; — Loi const., 16-18 juillet 1875, art. 8.

2. Voyez par exemple, l'art. 181 de la loi portant fixation du budget général pour l'exercice 1931-1932, dans *J. O.* du 1^{er} avril 1931, p. 3592.

3. Championnière et Rigaud, t. V, Introduction, p. xxxi-xxxj.

4. Conclusions de l'avocat général Reverchon, D. P. 72.1.89.

§ 2. LA CONSÉCRATION DU PRINCIPE PAR LA DOCTRINE,
L'ADMINISTRATION, LA JURISPRUDENCE.

N^o 1. — *Doctrine.*

21. La doctrine proclame très généralement le principe de l'interprétation littérale des lois d'impôts. Cette affirmation remonte très haut : les auteurs les plus récents invoquent l'autorité d'auteurs plus anciens et affirment que « les lois d'impôts doivent être interprétées *littéralement*, c'est-à-dire appliquées à la *lettre* ».

Mais si la Doctrine consacre le plus souvent ce principe, elle est, semble-t-il, divisée sur sa *portée d'application*.

Quelques auteurs admettent *exclusivement* ce principe. Toute autre règle d'interprétation est rejetée par eux.

D'autres auteurs — le plus grand nombre — s'ils reconnaissent que le principe de l'interprétation littérale trouve son application la plus étendue en matière fiscale, permettent, dans certains cas, de compléter ce procédé, par l'adjonction d'autres principes d'interprétation.

Examinons ces deux conceptions.

Nous indiquerons ensuite la conception doctrinale de la règle d'interprétation littérale des *expressions en droit fiscal*.

22. I. *Interprétation littérale absolue.*

Une partie de la Doctrine s'en tient uniquement, pour les lois fiscales, au principe de l'interprétation littérale.

C'était ce qu'enseignaient déjà MM. Championnière et Rigaud¹.

1. *Traité des droits d'enregistrement*, t. V, Introduction, p. xxxxi-xxxvj.
— V. dans le même sens, l'opinion de l'avocat général Reverchon (D. P.

Plus près de nous, M. le Conseiller Fabry émet la même opinion : « Les lois d'impôts doivent être appliquées littéralement, conformément à leur texte, sans qu'il soit possible d'en restreindre ou d'en étendre les termes¹. »

Plus récemment encore, Mlle Vandamme se prononce elle aussi pour le même principe : « Nous sommes, dit-elle, en présence d'une loi d'impôt. Comme telle, elle doit s'interpréter strictement, c'est-à-dire *littéralement*... » et Mlle Vandamme refuse aux lois fiscales toute interprétation qui modifierait la portée littérale d'une loi fiscale.

Dans ces dernières années, cette interprétation strictement littérale a été plus spécialement étudiée par M. Viel². Le seul principe qui régit l'interprétation des lois fiscales, d'après M. Viel, est celui de l'interprétation littérale. Cet auteur s'appuie sur une analyse de la jurisprudence qui lui permet d'arriver à cette conclusion : « En dehors de quelques exceptions, tout à fait rares, la règle de l'interprétation littérale des textes fiscaux s'affirme d'une façon constante en doctrine et en jurisprudence et... les infractions constatées, plus apparentes que réelles, sont dues non pas à l'intention de contester plus ou moins la valeur de la règle, mais à des circonstances spéciales qui empêchent cette règle d'être employée dans toute sa simplicité et netteté ».

Le seul cas où, d'après M. Viel, le principe de l'interpré-

72.1.89) et celle de l'avocat général Blanche (S. 75.1.183; Cass., 26 novembre 1873, S. 74.1.182).

1. Cass., 26 juin 1924, R. E. 8.021.

2. F. Viel, *L'interprétation littérale des textes fiscaux et la jurisprudence de la Cour de cassation*, dans *Revue fiscale des régions libérées*, art. 2883, n° d'octobre et novembre 1932.

tation littérale souffre une exception est celui de textes présentant des *dispositions contradictoires*.

Mais, en dehors de là, « la doctrine de l'interprétation littérale trouve, dit notre auteur, son application en matière fiscale dans tous les cas qui peuvent se présenter, même dans certaines hypothèses où l'étude des travaux préparatoires est nécessaire, mais ne sert qu'à réaliser une interprétation littérale plus fidèle et plus complète ».

23. II. *Conception généralement admise du principe de l'interprétation littérale.*

La plupart des auteurs, tout en restant fermement attachés au principe de l'interprétation littérale, n'excluent pas, par là même, d'autres principes d'interprétation dans la mesure où ceux-ci restent conformes à l'idée d'interprétation rigoureuse¹.

Mais ils se bornent à affirmer ce principe comme une vérité incontestée sans l'approfondir davantage, le plus souvent sans en délimiter la portée et sans indiquer quand on doit appliquer les lois d'enregistrement à la lettre ou quand il faut, au contraire, faire appel à d'autres principes d'interprétation.

« C'est une règle constante en doctrine et en jurisprudence que l'interprétation des lois fiscales doit être littérale » indique brièvement M. Wahl². Nous verrons que cet auteur admet cependant que : « l'esprit de la loi a autant d'importance en matière fiscale qu'en toute autre matière ».

1. V. chap. II.

2. Wahl, *Droit fiscal*, t. I, p. 75, n° 67.

M. le Conseiller Voisin affirme simplement que les lois d'impôts ne peuvent être interprétées que « dans les termes » mêmes où elles ont été rédigées », mais ne refuse pas, par là même, dans tous les cas, toute interprétation s'appuyant sur des éléments étrangers au texte¹.

24. Mais quand peut-on ainsi faire échec au principe de l'interprétation littérale ?

La Doctrine la plus explicite se borne à reproduire la formule classique et à dire que les lois d'enregistrement seront appliquées à la lettre quand leur texte est « *clair et précis* ».

« Les lois d'impôt seront appliquées rigoureusement ; quand leur texte est clair et précis elles sont appliquées à la lettre » affirme M. Dublineau².

Le *Précis d'Enregistrement P. A.* distingue formellement les « dispositions présentant un sens *clair et précis* » et les « dispositions *obscur*es et *ambiguës* » consacrant pour les premières le principe de l'interprétation littérale en ces termes : « Il est de règle que les lois fiscales doivent être interprétées littéralement sans qu'il soit possible d'en excéder ou d'en restreindre la portée par des considérations étrangères à leur texte et que notamment les déclarations faites dans un exposé des motifs ne sauraient prévaloir contre les textes positifs³ ».

1. V. l'interprétation donnée par M. le conseiller Voisin, de l'art. 226 du C. forestier, sous Cass., 7 juillet 1885, I, 2718, § 8, rapportée, I, 2337, § 5.

2. Dublineau, *Traité théorique et pratique de l'Enregistrement*, 2^e édit., p. 193, n° 157. — V. aussi Bonnetcase, *Précis de pratique judiciaire et extra-judiciaire*, p. 429, n° 199.

3. 4^e édit., chap. II, sect. I, p. 25.

Nous retrouverons cette distinction entre textes « *clairs* » et textes « *douteux* » dans la doctrine administrative¹.

25. III. *Interprétation littérale des expressions en droit fiscal.*

Conformément aux principes généraux que nous avons dégagés, l'interprète, en notre matière, doit donner aux termes le sens qu'ils ont *en droit fiscal* lorsqu'il est certain que le législateur a attribué un sens *spécial* aux expressions dont il s'est servi.

Dans ce cas, le sens technique doit être préféré au sens juridique ordinaire.

La doctrine admet généralement ce principe : « ... Lorsqu'il s'agit d'interpréter une disposition purement fiscale, il y a lieu d'attribuer à ses termes le sens qu'ils possèdent d'après les autres textes de droit fiscal².

Citons, par exemple, le sens qu'il convient de donner au mot « *acte* ». Dans le langage juridique ordinaire le mot acte a deux sens : dans une première acception il signifie toute opération juridique même verbale, dans une seconde, il faut entendre par « acte » l'*instrument de preuve*, le *titre*, l'*écrit*. En droit fiscal le mot « *acte* » est pris dans ce deuxième sens et l'interprète doit donner à ce terme le sens qu'il a en droit fiscal³.

Généralement les auteurs citent en exemple, l'interprétation de l'article 9 de la loi du 22 frimaire an VII où le

1. Distinction qui n'est pas, au surplus, particulière au droit fiscal, mais se trouve consacrée par beaucoup d'auteurs de droit civil.

2. *Précis d'Enregistrement*, P. A., p. 25; Laborde-Lacoste, p. 101, n° 193.

3. Laborde-Lacoste, p. 35, n° 53.

législateur a employé l'expression « *actes translatifs* ». Par « actes translatifs » disent les auteurs, il faut entendre les actes ayant en droit fiscal le caractère translatif et notamment les actes qui empruntent leur caractère translatif aux articles 68 et 69 de cette même loi.

Mentionnons encore l'acception fiscale particulière des expressions « *mutation de jouissance* », synonymes de bail, sous-bail, cession de bail, quand les textes les opposent à mutation de *propriété*, ou d'*usufruit*¹.

26. Parmi les auteurs qui ont étudié le problème de l'interprétation des expressions il faut faire une place à part à M. Viel. Cet auteur envisage l'interprétation des expressions à double sens (sens *juridique* et sans *courant*) et, pour lui, le principe de l'interprétation littérale trouve son application même dans le cas où l'interprète est amené à préférer la signification *vulgaire* des termes à leur acception *juridique*.

Voici l'opinion de M. Viel. « Il arrive parfois que les auteurs de la loi emploient dans leur acception courante, nous voulons dire celle du public non spécialisé dans le droit, des expressions auxquelles les juristes attachent une signification différente souvent plus restrictive et plus précise. Tel est le cas pour les mots de *société*, d'*héritier*, d'*acte*... Dans ce cas les juges doivent sans hésiter appliquer les termes dont il s'agit en leur attribuant *le sens voulu par le législateur* lorsqu'il est certain que ce dernier a attaché à une ou plusieurs expressions contenues dans une dispo-

1. M. Laborde-Lacoste, *op. cit.*, n° 65, p. 40,

sition légale *un sens différent de celui qui est admis dans le langage du droit*; ce faisant, bien loin de contrevenir à la règle de l'interprétation littérale, ils s'en font au contraire les fidèles défenseurs, car, en assignant à chaque mot d'un texte une signification admise par le public et par ceux qui ont rédigé ce texte, ils n'ajoutent pas au texte et ne le complètent pas, ils ne substituent donc en aucune manière leur propre pensée à celle des auteurs de la loi. C'est la pensée de ces derniers qui s'exprime lorsque le sens des mots qu'ils ont employés ne subit dans l'œuvre des interpréteurs aucune recherche, ni aucune rectification¹ ».

27. Il nous semble que si le principe de l'interprétation littérale se trouve respecté lorsque l'interprète applique un texte en donnant aux termes leur sens *technique*, il n'en est plus de même lorsque celui-ci est obligé de se livrer soit à la recherche de l'intention législative, soit à une interprétation basée sur des éléments extérieurs aux textes pour déterminer le sens de ceux-ci, comme le reconnaît M. Viel. Dès lors, nous étudierons au chapitre II cette interprétation que l'on ne peut plus qualifier de littérale.

N° 2. *L'Administration.*

28. L'administration de l'enregistrement admet le principe de l'interprétation littérale « lorsque les textes sont clairs », conformément à la conception la plus généralement admise par la Doctrine.

1. M. Viel, *Revue fiscale des régions libérées*, 1932, n° 10.

Mais, interpréter littéralement un texte c'est l'*appliquer* à la lettre, aussi l'Administration de l'enregistrement parle-t-elle souvent de « l'application littérale » des textes clairs.

C'est ainsi que dans le *Cours de Lyon*¹ la Régie indique comme premier principe d'interprétation des lois fiscales celui de « l'application littérale des textes clairs et précis » : « D'après une jurisprudence constante, les lois fiscales doivent être appliquées à la lettre quand leur texte est clair et précis » et l'administration cite, à l'appui de ce principe, les arrêts les plus formels de la Cour de cassation.

Un texte clair doit être appliqué tel quel, on ne peut donc ni restreindre ni étendre sa portée par des considérations qui lui sont étrangères. Une solution administrative du 17 octobre 1876 consacre ce principe et déclare que « l'interprétation des lois fiscales est dominée par une règle souvent affirmée par la jurisprudence, à savoir que les textes clairs doivent être appliqués littéralement et que leur interprétation ne doit jamais dépasser les termes dans lesquels ils sont conçus ».

Par cette solution l'Administration rejette tout spécialement, pour les textes clairs, l'interprétation *extensive*.

Il faut au même titre écarter, dans l'esprit de l'Administration, toute interprétation *restrictive*.

Etudions tout d'abord le refus par la Régie de toute interprétation restrictive pour s'en tenir au principe de l'interprétation littérale.

1. *Cours de Lyon*, 1933, fasc. I, liv. II, chap. II, p. 42, n° 66.

Nous verrons ensuite dans quelle mesure la Régie soutient ce dernier principe lorsqu'il s'oppose, soit à une interprétation extensive, soit à une application d'une loi par analogie.

30. I. Consécration par l'Administration du principe de l'interprétation littérale. Refus de toute interprétation restrictive.

L'administration soutient devant la Cour de cassation le principe de l'interprétation littérale, contrairement au principe de l'interprétation restrictive, lorsque les textes sont clairs.

31. Dans sa défense au pourvoi qui donna lieu aux arrêts du 23 août 1875¹, la Régie s'élève contre une interprétation restrictive de l'article 1^{er} n^{os} 1 et 3 de la loi du 28 juin 1872. D'après l'Administration, cet article 1^{er}, conçu en termes généraux, qui établit une taxe annuelle sur les parts d'intérêts et actions des sociétés, ne comporte aucune exception en faveur des parts d'intérêts afférentes aux sociétés commerciales en nom collectif, comme le soutenait le pourvoi et ne peut pas ne pas leur être appliqué. L'Administration de l'enregistrement affirme que « lorsque la loi est aussi claire que celle du 28 juin 1872 il n'y a pas lieu de l'interpréter, elle doit être appliquée telle qu'elle est. Il n'appartient pas au juge de lui refuser exécution parce qu'il n'en saisirait pas tous les motifs : « non omnium quae a majoribus constituta sunt ratio reddi potest (Loi 20 au Digeste de legibus) ».

1. S. 75, I. 441.

32. De même, l'Administration défend le même principe au sujet de l'article 7 n° 2 de la loi du 25 février 1901 relatif à la règle de la déduction des dettes héréditaires et à sa portée. « Le texte de l'article 7, n° 2, est formel, dit la Régie; il ne fait aucune distinction entre les dettes civiles et les dettes commerciales, soit qu'il pose le principe de la non-déduction des dettes consenties aux successibles, soit qu'il indique les conditions dans lesquelles une exception peut être apportée à cette règle.

Or, lorsqu'une disposition législative présente un sens clair et précis il convient de s'en tenir à ses termes et de n'en point restreindre la portée sous prétexte d'interprétation¹. »

33. Citons encore l'interprétation, donnée par l'Administration, de l'article 5 de la loi du 28 décembre 1875. Cet article interdit à toute personne d'énoncer dans un acte ou écrit, soit public, soit sous seing privé, autre qu'un inventaire, des titres non timbrés, et prescrit que tout acte ou écrit soit public, soit sous signature privée, autre qu'un inventaire, qui énoncera l'un des titres visés au présent article, devra indiquer le lieu, la date et le numéro du visa pour timbre, ainsi que le montant du droit de timbre payé...

Le pourvoi prétendit que cet article n'était pas applicable aux actes *judiciaires* et par conséquent aux *jugements*. Mais, dans sa défense, l'Administration, rappelant le principe de l'interprétation littérale, affirme, au contraire,

1. I, 3390, § 4, sous Cass., 7 juillet 1913.

l'application de l'article 5 aux *jugements* : « Il est de principe, en effet, rappelle l'Administration, que lorsque la loi « est claire, il n'y a pas lieu de « l'interpréter ». L'interprétation, dit Merlin, est l'explication d'une chose qui est » obscure et ambiguë » (*Répertoire*, v^o *Interprétation*). « Si » la loi est claire, dit un autre commentateur, le juge doit » l'appliquer dans ses termes sans qu'il puisse ni la juger, » ni la modifier ni la restreindre par aucune considération, » si puissante qu'elle soit. Il ne peut distinguer là où la » loi ne distingue pas » (Favard, v^o *Lois*, sect. III, n^o 22).

Après avoir évoqué ces principes, l'Administration en fait application, en l'espèce, à l'article 5 de la loi du 28 décembre 1875 : « Ces termes, dit la Régie sont clairs et précis. Ils ne distinguent pas entre les différentes espèces d'actes, les actes *volontaires* et les actes *judiciaires* et ils s'appliquent aux actes de toute nature¹. »

34. Ce principe de l'interprétation littérale s'opposant à une interprétation restrictive est, nous le voyons, fréquemment invoqué par la Régie. Il n'y a là, du reste, que l'application d'une autre idée, se confondant ici avec le principe de l'interprétation littérale, c'est celle qui interdit « *de distinguer là où la loi ne distingue pas* ». Cette règle est souvent mise en avant par l'administration.

Donc, dans la théorie administrative, toutes les lois conçues en termes généraux sont applicables à la lettre, sans qu'on puisse faire des distinctions et par là même restreindre leur portée.

1. Sous Cass., 11 décembre 1923, R. E. 7961; I, 3839, § 4.

2. *Cours de Lyon*, fasc. 1, p. 48-49, n^o 71.

35. II. *L'Administration de l'Enregistrement admet-elle le principe de l'interprétation littérale, en refusant toute extension ?*

L'Administration de l'Enregistrement adoptant le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales devrait, semble-t-il, refuser par là même toute *extension*.

Mais en pratique, devant les tribunaux, l'Administration oublie, trop souvent, le principe de l'interprétation littérale *lorsqu'il s'oppose à l'extension d'un texte fiscal*.

Si l'Administration applique fermement le principe de l'interprétation littérale en s'opposant à toute restriction, c'est parce que, fréquemment, l'interprétation restrictive aboutirait à une exemption d'impôt; mais admettre le principe de l'interprétation littérale contre toute extension c'est, au contraire, généralement, renoncer à la perception d'un impôt. C'est pourquoi l'Administration s'y refuse ordinairement.

Comment la Régie justifie-t-elle ces interprétations ?

Elle s'appuie, nous le verrons¹, sur des *éléments extérieurs aux textes* eux-mêmes lui permettant de découvrir l'*intention du législateur* qui commanderait de telles interprétations et dont on peut tenir compte lorsque le texte est « *douteux* ». Mais la Régie qualifie de texte « *douteux* » tous les textes dont elle veut écarter l'interprétation littérale *dans un but fiscal*.

36. Nous pouvons regretter que l'Administration sacrifie ainsi à la perception les principes de l'interprétation

fiscale¹. Ce reproche lui a été, du reste, plusieurs fois adressé.

M. le Président Pilon, alors conseiller rapporteur, pouvait écrire, avec toute l'autorité qui s'attache à sa compétence : « Nous n'avons jamais dissimulé notre admiration pour la haute tenue juridique des instructions, des solutions, et des mémoires de la Régie en matière de droits d'enregistrement. Aussi regrettons-nous sincèrement de constater, en la circonstance, une tendance de l'Administration à faire prévaloir la règle du plus fort droit contre les principes fondamentaux de l'interprétation des lois fiscales. La Cour de cassation, gardienne de la loi ayant pour mission de faire respecter, dans le domaine fiscal, comme dans tous les autres la règle de droit, ne saurait la suivre dans cette voie. ² »

« Depuis quelques années, affirme M. Viel, la Cour de » cassation a, plus souvent encore que par le passé, rappelé » le principe de l'interprétation littérale aux contribuables » et surtout à l'Administration qui a vraiment abusé des » prétendues analogies ou du prétexte de l'intention du » législateur pour tenter d'*élendre* certains droits à des cas » qui n'étaient pas prévus par des textes légaux, comme le » constatait, non sans malice M. l'avocat général Feuilloley » dans ses conclusions présentées à la Chambre des requêtes en 1907 : « Avec l'Enregistrement, la tranquillité est » toujours précaire. *Paliens quia aeterna*, l'Administration

1. L'administration respecte ces principes lorsqu'ils n'aboutissent pas à une exemption d'impôt, ainsi, dans l'interprétation des textes exceptionnels (V. sect. II), la Régie s'élève contre toute interprétation large de ces textes, en s'appuyant sur le principe de l'interprétation littérale qui est, dans ce cas, celui qui entraîne le plus fort droit.

2. Pilon, rapport sous Cass., Req., 5 mars 1930, R. E. 9309.

» sait attendre l'occasion et elle a de ces réveils soudains
 » qui déconcertent. Je constate ce fait, non pour déverser
 » le moindre blâme sur l'Administration, car, chargée
 » d'assurer le recouvrement de l'impôt, elle a le devoir
 » d'être fiscale et n'y manque pas, vous le savez. » Les tri-
 » bunaux sont là pour concilier les exigences fiscales et le
 » respect de la légalité. Il est indispensable qu'ils inter-
 » viennent pour maintenir intact le principe dont l'obser-
 » vation est indispensable pour défendre notre régime
 » fiscal contre l'arbitraire¹ ».

37. Pour l'interprétation des expressions, l'Administration ne se sépare pas de la Doctrine.

« Lorsqu'il s'agit d'interpréter une disposition purement fiscale, il y a lieu d'attribuer à ses termes le sens qu'ils possèdent d'après les autres textes du droit fiscal », affirme l'Administration².

N° 3. *Jurisprudence.*

38. La Cour de cassation consacre formellement le principe de l'interprétation littérale et en donne ainsi l'énoncé :
 « La lettre de la loi est seule à consulter lorsqu'elle présente
 » un sens clair et précis³ » ou encore : « C'est avant tout
 » dans le texte même de la loi qui les établit, qu'il faut
 » chercher quelle a été l'intention du législateur et les dis-
 » positions dans lesquelles il l'a manifestement exprimée

1. Viel, *Revue fiscale*, n° 10.

2. *Cours de Lyon*, fasc. 1, p. 48, n° 71.

3. Cass. crim., 24 février 1809, S., 9.1.218.

» doivent recevoir l'application stricte et littérale que » leur teneur commande¹ ».

La Cour Suprême s'en tient donc au principe de l'interprétation littérale et n'autorise la recherche de l'intention législative que dans le texte lui-même. Par là semble exclue toute interprétation dégagée des éléments extérieurs au texte qui modifierait la portée de la décision textuelle.

Une jurisprudence « constante » pose en principe qu'il n'est pas possible à l'interprète de diminuer ou d'augmenter la portée littérale d'une loi fiscale.

C'est ce qu'indiquait déjà un arrêt du 25 janvier 1836 : « Le caractère des lois qui créent l'impôt est de ne pouvoir être *ni étendues ni restreintes*, mais d'être littéralement appliquées et exécutées². »

Un siècle plus tard la Cour de cassation émettait la même opinion : « Ce texte (art. 14, L. 15 mai 1924), énonce l'arrêt déjà cité des Chambres réunies du 28 mai 1932, qui édicte une disposition d'ordre public, doit être appliqué à la lettre et il n'est pas permis d'y introduire sous prétexte d'interprétation *ni distinction, ni addition*³. »

39. Analysons cette jurisprudence appliquant fermement le principe de l'interprétation littérale, en étudiant séparément, d'une part, les arrêts qui refusent toute interprétation restrictive (I), d'autre part, ceux qui rejettent toute interprétation extensive, toute analogie (II). Enfin,

1. Cass. crim., 27 novembre 1889, S. 90.1.537, D. 70.1.180, note Wahl.

2. S. 1836.1.95.

3. Arrêt rendu en matière de contributions directes (bénéfices de guerre). Cette formule se retrouve dans les mêmes termes ou en termes équivalents dans de nombreux arrêts. V. notamment, Cass. req., 27 mars 1935, I, 4199, § 43; 1^{er} août 1936, *Gaz. Pal.*, 13 octobre 1936.

nous envisagerons une troisième catégorie d'arrêts relatifs à l'interprétation des expressions en droit fiscal par la jurisprudence (III).

40. I. Arrêts appliquant le principe de l'interprétation littérale en refusant toute restriction.

La Cour de cassation, fidèle à l'interprétation littérale, refuse expressément toute restriction.

Le principe de l'interprétation littérale étant contraire à toute interprétation basée sur des éléments extérieurs au texte, est par là même opposé à toute interprétation *restrictive* qui, en s'appuyant sur la volonté législative se manifestant hors d'un texte, aboutit à donner à ce texte un sens *plus étroit* que celui résultant de sa formule littérale.

Donner à une loi fiscale une interprétation restrictive, c'est le plus souvent soustraire à l'application d'un impôt un fait juridique prévu textuellement.

Pour cela on invoque l'intention du législateur qui aboutit à établir une distinction parmi les cas indiqués littéralement : les uns seuls seront imposables parce que seuls voulus par le législateur.

Notre Cour suprême s'est tout particulièrement élevée contre une telle interprétation en s'appuyant sur le principe de l'interprétation littérale qu'elle a alors énoncé ainsi : « Il n'est pas permis de distinguer là où la loi ne distingue pas¹. »

« Là où la loi ne distingue pas, porte un arrêt du 24 février

1. Cass. req., 29 juillet 1901, I, 3070, § 12.

1909, on ne peut créer des distinctions et des exceptions qui en altéreraient le sens et la détourneraient de son objet¹ ».

« Quand la loi, dit également un arrêt de la Chambre civile, est conçue en termes impératifs et absolus sans aucune distinction, il n'appartient pas aux tribunaux de créer des exceptions à la loi² ».

Un arrêt plus récent de la Chambre civile affirme encore le même principe : « les lois d'impôts, dont le sens est clair et précis, doivent être appliquées à la lettre... et... il n'est pas possible d'y introduire, sous prétexte d'interprétation, des distinctions qu'elles n'ont pas faites³ ».

41. Indiquons, à titre d'exemple, et comme faisant application de ces principes, la jurisprudence relative aux articles 9 de la loi du 29 décembre 1884 et 3 de la loi du 16 avril 1895. L'article 9 de la loi du 29 décembre 1884 prescrit que le droit d'accroissement établi par les articles 3 et 4 de la loi du 28 décembre 1880, sera payé par toutes les congrégations, communautés et associations religieuses *autorisées* ou *non autorisées* dont l'objet n'est pas de distribuer leur produit en tout ou partie entre leurs membres ». L'article 3 de la loi du 16 avril 1895 convertit le droit d'accroissement en une « taxe annuelle et obligatoire sur la valeur brute des biens meubles et immeubles possédés par les congrégations, communautés et associations religieuses autorisées ou non ». Une difficulté a été soulevée à propos

1. S. 9.1.218.

2. 1^{er} décembre 1830, S. 31.1.36.

3. 6 avril 1887, S. 87.1.434, I, 2737, § 5.

de l'application de l'impôt d'accroissement (et après la loi de 1895 à propos de la taxe annuelle qui l'a remplacé) aux congrégations *autorisées*.

Un certain nombre de congrégations autorisées ont soutenu que ce droit ne leur était pas applicable pour ce motif qu'ayant la personnalité civile et *la propriété* de tous leurs biens, aucun accroissement ne se produisait à leur profit au décès ou à la retraite d'un de leurs membres. Puisque le fait juridique que la loi a voulu atteindre n'est pas, disaient-elles, susceptible de se réaliser, il en résulterait que les congrégations *autorisées* échapperaient, nécessairement, au droit établi sur les accroissements. On ajoutait que le droit d'accroissement faisait double emploi avec la taxe de main-morte établie par la loi du 20 février 1849. Mais ces objections ne pouvaient prévaloir et n'ont pas prévalu contre les textes formels des lois de 1884 et de 1895. Une jurisprudence constante applique ces textes à la lettre¹ sans faire de distinction entre les congrégations autorisées ou non.

42. Notons aussi la jurisprudence sur la loi du 28 juin 1872, art. 1^{er} (n^{os} 1 et 2), très générale dans ses dispositions et dont presque chaque terme a donné lieu à des controverses. Voici ce texte : ... « Il est établi à partir du 1^{er} » juillet 1872 une taxe annuelle et obligatoire : 1^o sur les

1. Cass. civ., 27 novembre 1889, J. E. 23308, R. E. 7342, S. 90.1.537; Req., 22 mars 1892, J. E. 23808, R. E. 7836, S. 92.1.465; Req., 10 mai 1893, J. E. 24080, R. E. 8074, S. 93.1.533; Req., 28 mai 1894, J. E. 24389, R. E. 8329, D. 94.1.482; Civ., 29 mai 1894, J. E. 24390, R. E. 8330, D. 94.1.445; Civ., 27 janvier 1896, J. E. 24776, R. E. 2706, D. 96.1.415; Civ., 23 février 1898, I., 2967, § 3, S. 98.1.294, D. 99.1.361; Civ., 15 avril 1899, I. 3004 § 2 n^o 1, S. 99.1.418, D. 99.1.361; Civ., 2 mai 1899, I. 3004 § 2, n^{os} 2 et 3, S. 99.1.420, D. 99.1.411; Req., 28 mars 1900, I. 3015, § 7, S. 1901.1.103, D. 1902.1.197; Civ., 5 février 1901, S. 1901.1.423, D. 1904.1.130.

» intérêts, dividendes et tous autres produits des actions
 » de toute nature, des sociétés, compagnies ou entreprises
 » quelconques financières, industrielles, commerciales ou
 » civiles, quelle que soit l'époque de leur création : la Cour
 » de cassation refuse toute distinction entre les sociétés et
 » applique ce texte aux parts d'intérêts des sociétés com-
 » merciales en nom collectif¹; 2° sur les arrérages, et inté-
 » rêts annuels des emprunts : la Cour de cassation décide
 » que tous les emprunts sont imposés sans distinction² — et
 » obligations des départements, communes et établisse-
 » ments publics : la loi doit atteindre sans distinction
 » tous les établissements publics ainsi que des sociétés,
 » compagnies et entreprises ci-dessus désignées³. »

Bornons-nous à ces quelques exemples⁴ d'une jurisprudence que le procureur général Sarrut qualifiait d'« *inflexible* », appliquant les textes fiscaux sans autoriser l'interprète à faire des « distinctions » qui restreindraient leur portée⁵.

43. II. Arrêts appliquant le principe de l'interprétation littérale en refusant toute extension et toute analogie⁶.

1. Cass. civ., 23 août 1875, D. 75.1.347; Cass. civ., 9 janvier 1877, D. 77.1.400. — V. aussi 13 février 1929, Cass. req., I. 1056, § 18.

2. Cass. civ., 9 avril 1879, D. 79.1.289; Cass. civ., 8 novembre 1880, D. 81.1.87.

3. Cass. civ., 12 décembre 1877, D. 78.1.105.

4. On pourrait aussi citer la jurisprudence relative à l'art. 9 de la loi de frimaire. — Cass., 19 février 1873, S. 73.1.137, I. 2468 § 4; 13 janvier 1880, S. 80.1.278, I. 2637 § 1; 13 novembre 1872, S. 73.1.41, I. 2465 § 2; 24 août 1874, S. 75.1.129, I. 2475 § 4.

5. Cass. req., 23 avril 1877, S. 77.1.279, I. 2575 § 2; Civ., 10 mars 1879, S. 79.1.132; Civ., 22 janvier 1883, S. 84.1.168, I. 2680 § 5; Civ., 27 décembre 1893, D. 94.1.297; Civ., 11 décembre 1923, R. E. 7961; Civ., 3 avril 1928, J. E. 33.417; Req., 30 mai 1929, J. E. 33.375; Req., 26 octobre 1931, J. E. 34.305; Req., 7 décembre 1931, D. H. 1932.18; Civ., 5 mars 1935, J. E. 34.961.

6. Notons cependant que c'est plutôt à toute application d'une loi *par analogie* et non à toute *interprétation extensive* que s'oppose la jurisprudence.

Ici encore, de nombreux arrêts de notre Cour de cassation repoussent toute interprétation large de la loi fiscale pour s'en tenir au principe de l'interprétation littérale.

« L'interprétation ne doit jamais dépasser les termes de la loi », dit un arrêt de la Chambre des Requêtes du 9 mars 1863¹.

Une jurisprudence ferme admet qu'on ne saurait appliquer un impôt à des cas non prévus littéralement, de même qu'on ne saurait ne pas appliquer une loi à des cas qu'elle désigne textuellement. « Il est de principe qu'en matière fiscale il n'est pas permis de raisonner d'un cas prévu à un cas imprévu et de décider, alors, par analogie, car dans les lois de finances comme dans les lois pénales ce qui n'est pas prévu, ce qui n'est pas ordonné ou défendu est permis et ne peut être exigé ou défendu². »

« Attendu, lit-on dans un autre arrêt du 25 novembre 1850, que toute disposition fiscale doit énoncer expressément les actes auxquels elle s'applique et qu'on ne peut l'étendre à d'autres actes par une analogie qui n'est pas admissible en pareille matière³. »

La jurisprudence s'est montrée, en général, très rigide pour l'application de la règle de l'interprétation littérale, ainsi définie.

44. Elle a refusé d'appliquer le tarif édicté pour les pro-

Sur la distinction entre interprétation extensive et analogie, V. chap. II et II^e partie.

1. D. 1863, 1.86.

2. Cass., 26 déc. 1826, S. 27.1.72.

3. D. P. 50.1.342.

têts dressés par les *huissiers* aux protêts *notariés*¹. La loi du 24 mai 1834 a fait l'assimilation.

45. Elle a rejeté l'application de l'article 17 de la loi de frimaire aux *actes judiciaires translatifs de propriété*, la loi n'ayant prévu que les *actes et contrats à titre onéreux*².

46. Elle a décidé que le tarif prévu par l'article 69 § 2 n° 9 de la loi du 22 frimaire an VII pour les *collocations judiciaires* n'était pas applicable aux *collocations amiables*³. Il a fallu une loi pour faire l'assimilation (L. 28 février 1872, art. 5).

47. Elle n'a pas admis l'application de l'article 39 de la loi de frimaire qui frappe le *tuteur* de pénalités en cas de déclaration insuffisante d'une succession échue aux enfants mineurs, au *mari administrateur légal* des biens de sa femme⁴.

48. III. *Jurisprudence relative aux expressions fiscales.*

La jurisprudence interprétant les textes fiscaux donne aux termes le sens que la loi *fiscale* leur attribue.

C'est ainsi que la Cour de cassation reconnaît que l'*acte*, en droit fiscal, c'est le « nom générique sous lequel la loi de frimaire désigne les divers *titres assujettis par elle aux droits et à la formalité de l'Enregistrement*⁵. »

De même la jurisprudence donne à l'expression « *acte translatif* » le sens que lui donne la loi fiscale. A ce propos,

1. Cass. civ., 1^{er} mars 1825, *Jur. Dal.*, V° « Enregistrement », n° 114.

2. Cass. civ., 26 novembre 1850, D. 50.1.342.

3. Cass. req., 9 mars 1863, D. P. 63.1.159.

4. Cass., 10 novembre 1874, D. 75.1.115.

5. Cass. civ., 14 avril 1834, S. 34.1.271.

un arrêt de la Chambre des requêtes affirme « qu'en employant, dans l'article 9 de la loi du 22 frimaire an VII, les expressions « *actes translatifs* » le législateur a manifestement voulu parler de tous les actes ayant, en droit fiscal, le caractère translatif, et qu'il n'a pu exclure les actes qui empruntent précisément leur caractère translatif aux articles 68 et 69 formant avec ledit article 9 une même loi, dont les dispositions se lient et doivent s'interpréter les unes par les autres¹ ».

La Chambre civile a adopté la même solution par son arrêt du 17 janvier 1922².

49. En résumé, comme conséquences du principe de l'interprétation littérale, trois solutions sont unanimement admises par les tribunaux et consacrées par la Cour de cassation :

1. On ne peut pas ne pas appliquer un impôt à un cas prévu textuellement (refus du principe de l'interprétation restrictive, de toute « distinction »).

2. On ne peut pas app'iquer un impôt dans un cas non prévu textuellement (refus de toute « addition »).

3. Il faut donner aux expressions fiscales le sens qui leur est attribué par la loi *fiscale*.

1. I. 3700, § 4.

2. D. P. 26.1.211, I. 3736, § 9.

SECTION II.

L'interprétation littérale des exceptions.

50. Nous avons vu qu'en toute matière les *exceptions* sont considérées, dans les doctrines classiques, comme de *droit étroit*, d'interprétation *stricte* et, le plus souvent, les auteurs refusent aux textes exceptionnels toute autre interprétation qu'une interprétation *littérale*.

Qu'en est-il en droit fiscal? — Nous examinerons successivement la position de la *doctrine*, de l'*Administration* et de la *jurisprudence*, à l'égard des textes exceptionnels en droit fiscal.

§ 1. DOCTRINE.

51. La Doctrine, qui admet très généralement que le droit fiscal doit être interprété strictement soutient, qu'à plus forte raison, les exceptions en droit fiscal sont d'interprétation rigoureuse.

Du reste, les auteurs se bornent à indiquer que l'interprétation des textes exceptionnels doit être « *étroite* », « *restrictive* » et ne précisent pas si cette rigueur dans l'interprétation de ces textes exclut tout autre principe d'interprétation que celui de l'interprétation littérale.

« On doit entendre restrictivement les textes qui *exemptent* » de l'enregistrement ou des droits d'enregistrement certains actes, ceux qui *dérogent au principe* que toute mutation est soumise au droit proportionnel, ceux qui *modifient*

» pour un cas particulier les dispositions fixant d'une manière
 » générale les tarifs d'un acte, car c'est en termes généraux
 « que la loi fiscale soumet les actes aux droits et qu'elle
 » assujettit au droit proportionnel les mouvements de
 » valeur », indique M. Wahl¹.

« En droit fiscal comme en toute autre matière, les excep-
 » tions sont de droit étroit, ne sauraient être étendues
 » au delà des termes qui les édictent », affirme M. Laborde-
 Lacoste².

§ 2. ADMINISTRATION.

52. Elle soutient, en principe, la règle de l'interprétation stricte, étroite, des exceptions.

« En droit fiscal, comme en toute autre matière, les
 » exceptions sont de droit étroit et ne peuvent être étendues
 » au delà des termes qui en limitent les effets (voir les
 » arrêts cités dans l'Instruction 3788 § 5). Si donc une dis-
 » position générale de la loi tarifie toute une catégorie
 » de conventions et si une disposition spéciale exempte de
 » l'impôt une convention déterminée rentrant dans la
 » catégorie dont il s'agit, cette exception devra être limitée
 » au cas prévu³. »

53. Mais on doit regretter que l'Administration ait une
 tendance marquée à s'écarter, souvent, en pratique, de la
 règle de l'interprétation littérale, dans un but fiscal, mais

1. Wahl, t. I, p. 75, n° 67 et suiv.

2. Laborde-Lacoste, p. 100, n° 191. — V. dans le même sens, *Précis d'enregistrement*, P. A., p. 25 et suiv.

3. *Cours de Lyon*, fasc. 1, p. 48, n° 71.

qui ne saurait prévaloir à l'encontre des principes d'interprétation.

Il faut noter, en effet, que si la Régie s'est, quelquefois, opposée à l'interprétation littérale des exceptions fiscales c'est que ces exceptions constituent, le plus souvent, des *exemptions d'impôt* et l'Administration de l'Enregistrement a non seulement réclamé l'interprétation littérale de ces textes, mais même de véritables interprétations restrictives¹.

Or, le principe de l'interprétation littérale s'applique aussi bien pour les lois qui établissent un impôt que pour celles qui constituent des exonérations. Il n'est pas plus loisible à la Régie de diminuer la portée de ces dernières que d'augmenter la portée des premières.

§ 3. JURISPRUDENCE.

La jurisprudence interprète strictement les exceptions fiscales et applique à la lettre les textes fiscaux établissant les exceptions, sans restriction ni extension².

54. I. *Interprétation littérale. Refus d'interprétation restrictive.*

1. Cass. civ., 23 mars 1931, I. 4106, § 6; 27 octobre 1931, J. E. 34.291; 17 novembre 1931, I. 4131, § 2.

2. Souvent la Cour de cassation interprète littéralement les exceptions fiscales parce qu'il s'agit de textes *fiscaux* et non en invoquant le principe de l'interprétation étroite des exceptions.

La Cour de cassation emploie aussi quelquefois les termes « interprétation limitative ». — V. notamment : Cass. civ., 24 février 1875, D. P. 75. 1.213, I. 2509, § 7; Cass. civ., 11 avril 1876, D. P. 77.1.37, I. 2562, § 1; Cass. civ., 3 décembre 1923, R. E. 7962; Cass. req., 4 janvier 1865, I. 2325, § 2.

De nombreux arrêts consacrent la règle de l'interprétation littérale des exceptions et refuse toute restriction fondée sur l'intention du législateur ou sur des éléments extérieurs au texte¹. Nous retrouvons ici la consécration de la règle : « Il n'est pas permis de distinguer là où la loi ne distingue pas. »

Citons, par exemple, la jurisprudence relative à l'article 27 de la loi du 31 juillet 1920. La Cour de cassation applique ce texte littéralement, sans distinction : « L'article 27 de la loi du 31 juillet 1920 déterminant nettement les seules conditions qu'il met à l'exonération qu'il accorde, il y a lieu de l'appliquer dans ses termes sans qu'on puisse en restreindre la portée par l'adjonction d'exigences qu'il ne contient pas... » — Ce texte ne formule aucune restriction quant à la nationalité de la société émettrice de titres reçus par l'autre société. Dès lors l'exemption n'est pas subordonnée à cette condition que la société soit de nationalité française...² »

55. II. *Interprétation littérale. Refus d'interprétation extensive et d'application d'une exception par analogie.*

Ici encore une jurisprudence constante se refuse à interpréter largement les exceptions en droit fiscal³.

« Attendu, dit un arrêt du 5 avril 1852, que cette disposition... est une exception à la loi du 22 frimaire an VII

1. Cass. civ., 23 mars 1931, Cass. civ., 27 octobre 1931, J. E. 34.291, I. 4106, § 6; Cass. civ., 15 juillet 1930, R. E. 9310, I. 4075, § 12; Cass. civ., 17 novembre 1931, I. 4131, § 2.

2. Cass. civ., 23 mars 1931, 27 octobre 1931, I. 4106, § 6, J. E. 34.291.

3. Cass. civ., 11 mars 1863, D. P. 63.1.124; 8 mai 1882, D. P. 82.1.425; 3 mai 1927, J. E. 33.117; 15 janvier 1929, I. 4056, § 16; 5 février 1930, I. 4090, § 4.

sur l'Enregistrement, qu'à ce titre elle doit être restreinte au cas qu'elle a spécialement prévu et dans les termes dans lesquels elle l'a textuellement fixée et limitée. »

« Attendu, dit encore la Cour de cassation¹, qu'il est de la nature des exceptions de ne pas être étendues au delà des termes qui en fixent les conditions et en limitent les effets et que cela est plus particulièrement vrai en matière fiscale où tout est de rigueur et de droit étroit². »

Enfin notre Cour suprême rejette invariablement toute application d'une exception fiscale par analogie. « Il est de principe, particulièrement en matière fiscale, que les exceptions sont de droit étroit et qu'il n'est pas permis de les étendre par voie d'induction ou d'analogie des cas prévus par la loi à ceux qui ne le sont pas³. »

56. Indiquons à titre d'exemple la jurisprudence relative à l'article 25, alinéa 2 de la loi du 25 juin 1920. Il décide, par dérogation à l'article 25 de la loi du 25 juin 1920 qui portait à 10 % les droits d'enregistrement sur les ventes et autres mutations à titre onéreux, que les droits d'enregistrement seront portés à 12 % lorsque l'acheteur déclare dans l'acte de vente qu'il achète l'immeuble en vue de le revendre, mais que si l'immeuble est revendu avant l'expiration d'un délai de cinq ans, il est restitué à l'acheteur sur le montant de la perception une quote-part qui réduit le droit à 2 % en cas de revente dans l'année et dont le chiffre décroît avec l'augmentation du délai.

1. I. 1946, § II.

2. Cass. civ., 28 novembre 1859, I. 2174, S. 60.1.281.

3. Cass. civ., 19 janvier 1869, I. 2385, § II. — V. dans le même sens : Cass. civ., 24 février 1875, I. 2509, § 8; Cass. civ., 15 mars 1928, J. E. 33397.

La Chambre civile¹ n'a pas permis d'appliquer cette disposition à l'acheteur qui aliène *par un autre contrat*, notamment par l'*échange*, alors même que l'acte contient la stipulation d'une soulte. Par cet arrêt la Cour de cassation a cassé celui du tribunal de Tulle qui se basait pour étendre la disposition de l'alinéa 2 de l'article 25 de la loi du 25 juin 1920 sur l'intention du législateur².

SECTION III.

L'interprétation en faveur du contribuable.

La règle « *in dubio contra fisco*m »

57. Les auteurs de droit fiscal répètent, de génération en génération³, le principe « *In dubio contra fisco*m, la formule de Modestin, rédigée en réponse au décret *ut fisco faveat* : « Non puto delinquere eum qui in dubiis questionibus contra fiscom facile responderit » : « Dans le doute, sur un point particulier l'*interprétation la plus favorable* au contribuable doit être acceptée et consacrée. »

1. Cass. civ., 10 février 1926, R. E. 8376.

2. « Attendu qu'il n'est pas douteux que l'alinéa 2 de l'article 25 de la loi du 25 juin 1920 revêtant un caractère exceptionnel doit recevoir une interprétation restrictive, et qu'en matière d'enregistrement, tout est de principe rigoureux, mais que les tribunaux n'en conservent pas moins le droit et l'obligation de rechercher, sous la terminologie employée par le législateur, quelle a été l'intention de celui-ci et d'admettre que sa volonté est éminemment respectable même au point de vue fiscal », Tulle, 29 juin 1922, R. E. 8376.

3. Domat, liv. I, tit. V, sect. VI, 18; Naquet, t. I, n° 22 et suiv.; Wahl, t. I, n° 67 et suiv.; Gény, *Science et technique*, t. IV, p. 42; Fabry, sous Cass. civ., 26 juin 1924, R. E. 8021, D. H. 24.530; Esmein, note au S. 1934.1.241 sous Cass., 9 mars 1927, 28 mai 1932, 16 juin 1933. — V. également *Dalloz Rép. Alph.*, V° « Enregistrement », n° 93.

En Belgique : Maton, t. I, n° 37 et 177; Gothot, t. I, p. 20, n° 39.

Mais la justification de ce brocard *varie* avec les auteurs.

58. On considère généralement que la règle suivant laquelle le doute doit bénéficier au contribuable est une conséquence directe et peut-être même la raison d'être du principe de l'interprétation littérale lui-même.

En interprétant littéralement les textes fiscaux, le juge protège le contribuable contre l'extension de ces textes... Dans le doute sur la portée d'un texte fiscal, c'est l'interprétation la plus favorable au contribuable qui devra être admise...

Mais cette formule *in dubio contra fiscum* n'est alors que l'expression de la vieille *idée de défiance* à l'encontre des lois fiscales, idée qui justifierait à la fois la règle de l'interprétation littérale des lois fiscales et de l'interprétation d'une loi douteuse en faveur du contribuable.

Cette idée de *défiance* résulte de ce que les lois fiscales, comme les lois pénales, feraient partie du droit exorbitant, du *jus singulare*, des lois odieuses, arbitraires, déroatoires¹.

Nous avons vu qu'il ne nous semblait pas possible d'admettre cette distinction entre les dispositions favorables et les dispositions odieuses, arbitraires, déroatoires. Comment dire que la loi fiscale contient en son principe quelque chose d'« odieux », d'arbitraire, de déroatoire? A côté de l'intérêt, très respectable, de chaque contribuable il y a l'intérêt qu'on ne saurait négliger de la collectivité

1. M. Wahl écrit : « Lorsque les règles d'interprétation ne suffisent pas à trancher une difficulté, elle doit être résolue *en faveur des contribuables*, car... la liberté des biens et des personnes vis-à-vis de l'Etat est de droit commun et l'impôt, par conséquent a un caractère déroatoire » (*op. cit.*, t. I, n° 67 et suiv.).

bénéficiaire de l'impôt et c'est autant pour sauvegarder cet intérêt de la collectivité que celui du contribuable que la règle de l'interprétation littérale a été établie.

59. Dans une autre opinion, la règle : *in dubio contra fiscum* ne serait qu'une conséquence du principe d'après lequel, en matière de preuve : celui qui n'établit pas le bien fondé de sa demande doit succomber¹.

Championnière et Rigaud écrivent : « Cette décision n'est point fondée sur la maxime *odiosa restringenda*, comme plusieurs l'ont enseigné, car ni les impôts nécessaires à l'Etat, ni le fisc qui les recueille n'ont rien d'odieux : les droits sont une dette légitime. Mais la règle précédente est une application d'une autre plus générale suivant laquelle : le demandeur qui ne prouve pas la légitimité de sa demande ne peut rien obtenir¹ ».

C'est encore l'opinion de M. Gothot qui l'exprime ainsi : « Cette maxime n'est qu'une application particulière des principes généraux du droit sur le fardeau de la preuve. « *Actori incumbit probatio; actore non probante, absolvitur reus* ». Le fisc qui prétend que tel impôt est dû à raison de tel acte ou de telle mutation doit *faire la preuve complète du fondement de sa prétention*. Si la disposition légale qu'il dit constitutive de l'impôt, ou bien l'écrit qu'il dit révélateur de la matière imposable ne présente vraiment qu'un caractère incertain ou douteux, il reste en défaut de fournir la preuve qui lui incombe², »

1. *Traité*, t. I, p. 35, n° 37.

2. Gothot, t. I, p. 20, n° 39. Cpr. Trotabas, *Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales, Recueil d'études sur les sources du droit en l'honneur de F. Gény*, p. 108.

60. Enfin, on peut considérer que la formule : *in dubio contra fiscum* ne fait qu'intégrer en matière fiscale la règle générale édictée par l'article 1162 du Code civil suivant laquelle les conventions s'interprètent contre le créancier et en faveur de celui qui a contracté l'obligation.

« C'est une règle de tous les temps que, dans le doute, les stipulations s'interprètent contre celui qui stipule et en faveur de celui qui a contracté l'obligation (art. 1162, C. civ.). Cette maxime s'étend à l'interprétation des lois et notamment des lois fiscales¹. »

Les stipulations doivent donc s'interpréter en faveur du débiteur, contre le créancier, en notre matière en faveur du contribuable contre l'Administration.

1. Championnière et Rigaud, *op. cit.*, p. 34, n° 37. — V. dans le même sens, Laborde-Lacoste, *op. cit.*, p. 102, n° 194.

CHAPITRE II

L'INTERPRÉTATION A L'AIDE D'ÉLÉMENTS EXTÉRIEURS A LA FORMULE LÉGALE

61. *Rappel de ces principes tels qu'ils sont énoncés en méthodologie générale et position du problème en droit fiscal.*

62. De tout temps, on a admis que l'interprète devait tenir compte non seulement du texte mais aussi de certains autres éléments qui en préciseront le sens et la portée.

C'est là ce que les auteurs classiques appelaient « *l'interprétation logique* » et que nous nommerons avec M. Gény « *interprétation obtenue à l'aide d'éléments étrangers à la formule.* »

Cette interprétation est légitime disent traditionnellement les auteurs :

1^o Lorsque la rédaction de la loi, quoique présentant un sens nettement déterminé, n'exprime pas exactement la pensée du législateur¹.

1. Indiquons, en effet, que, pour l'Ecole classique, un texte ne vaut pas par lui-même, mais par l'intention du législateur qu'il est censé traduire. (V. sur le rôle de l'intention du législateur dans la doctrine classique : Aubry, séance de rentrée à la Faculté de Droit de Strasbourg; Aubry et Rau, t. I,

2^o Lorsque la rédaction employée par le législateur ne présente pas par elle-même un sens clair et complet à raison de la signification plus ou moins vague des termes employés.

Quels seront les éléments dont l'interprète devra tenir compte pour éclairer la formule légale, pour lui donner la portée voulue par le législateur ?

63. Les auteurs classiques indiquent généralement :

— *les travaux préparatoires* qui offrent à l'interprète un premier champ d'investigation.

— *la coutume* qui est seulement envisagée, par l'Ecole traditionnelle comme moyen de recherche de l'« *intention du législateur* » et non comme source du droit.

— *l'autorité et la tradition* dont le culte voué à Pothier par les civilistes est caractéristique : on ne cesse de répéter que celui-ci ayant « guidé les rédacteurs du Code civil », il convient de rechercher son opinion lorsqu'il y a doute sur leur « *intention* ».

— *les motifs*, le *but* de la loi.

— *l'appréciation des conséquences* auxquelles conduirait la loi.

— *l'équité*, les « *principes généraux du droit* ». Ces éléments ne sont pas considérés comme source immédiate

p. 130; Demante, *Programme d'un cours...*, t. I, p. 14; Delvincourt, *Cours de Code Napoléon*, Préface.

Parmi les auteurs de l'Ecole scientifique, il en est, au contraire, qui n'acceptent pas la nature intentionnelle de la loi (Van der Eyken, Bonnecase, *Précis de pratique...*, p. 181, n^o 74) alors que d'autres restent fidèles à la conception classique : « La volonté du législateur peut seule former l'objet essentiel de toute interprétation proprement dite de la loi » (Gény, *Méthode...*, t. I, p. 266).

d'interprétation mais comme moyen de découverte de l'« *esprit* » de la loi.

64. L'utilisation de certains de ces éléments employés par l'école *traditionnelle* a permis de dire que, de la recherche de l'« *intention réelle* » du législateur, on en était arrivé à la recherche de l'« *intention supposée* ».

L'école *scientifique*, au contraire, n'admettra comme éléments étrangers à la formule que ceux qui permettront vraiment de découvrir la « *pensée réelle* » de l'auteur de la loi. C'est ainsi que M. GénY, après avoir cité comme éléments étrangers à la formule : les rapports de fait que le législateur a voulu organiser (le *but* de la loi), le *milieu social et juridique* dont la loi est issue, les *travaux préparatoires*¹, certains *éléments purement logiques*, ajoute : « Tous ces éléments et ceux qu'on pourrait y joindre encore, me paraissent fort légitimement employés pour arracher au texte légal son énigme, ou pour mieux en pénétrer le sens, à la condition seulement qu'ils contribuent positivement, à découvrir la volonté du législateur...² »

65. Tous ces procédés servent à éclairer la *lettre* des textes, à la modifier en l'*élendant* ou en la *restreignant*, conformément à l'intention du législateur : d'où les deux modes d'interprétation classiques que les auteurs sont unanimes à accepter :

1. Cependant, de nos jours encore, le rôle des travaux préparatoires dans l'interprétation des lois est encore discuté.

V. en ce sens : *Les travaux préparatoires et l'interprétation des lois*, par Henri Capitant, dans *Recueil d'études sur les sources du droit en l'honneur de F. GénY*, t. II, p. 204 et suiv.

2. GénY, *Méthode d'interprétation*, t. I, p. 289.

l'interprétation *restrictive*.

l'interprétation *extensive*.

1^o « L'interprétation *restrictive* consiste à ne point appliquer le texte à l'espèce, quoiqu'elle soit comprise dans sa lettre », écrivait Delisle¹.

« Tantôt, dit M. Géný, « ... la formule trop large de la loi devra pour correspondre à la volonté de son auteur être restreinte par l'introduction d'une exigence omise dans le texte officiel. De là, l'interprétation *restrictive* de la loi² ».

2^o A l'inverse, il se peut que l'esprit de la loi conduise l'interprète à *étendre* le sens de la formule légale.

« La loi est applicable à tous les cas qui, quoique non littéralement indiqués dans sa rédaction, se trouvent cependant virtuellement compris dans son esprit. Cette règle est à la base de l'interprétation *extensive*³. »

« Tantôt, cette formule était trop étroite et les circonstances extrinsèques révélant une pensée plus large chez le législateur conduiront à *étendre* la portée de sa décision textuelle. D'où l'interprétation *extensive* de la loi⁴...

66. De cette *interprétation extensive*, il faut distinguer le procédé de l'*analogie*.

Pour la plupart des auteurs classiques ces procédés se confondent : ils parlent indifféremment d'interprétation *extensive*, d'interprétation *par analogie* ou d'*analogie extensive*. Cependant, d'autres auteurs classiques font cette distinction et classent le procédé de l'*analogie* parmi les pro-

1. *Traité de l'interprétation juridique*, t. I, p. 5.

2. *Méthode...*, t. I, p. 289.

3. Baudry-Lacantinerie, t. I, p. 175.

4. Géný, *Méthode...*, t. I, p. 298-299.

cédés de logique formelle auxquels l'interprète aura recours lorsque l'interprétation par le texte et l'esprit de la loi ne lui fourniront pas la solution de l'espèce. En vertu du procédé de l'analogie, disent Aubry et Rau, « les règles que la » loi n'a établies que pour une matière déterminée ou une » situation donnée sont applicables aux matières et aux situations *analogues*, pourvu qu'il s'agisse de dispositions » qui ne sont pas contraires au droit commun¹ ». Mais l'Ecole classique n'admet ce procédé ainsi d'ailleurs que tous les procédés de logique formelle, qu'autant qu'il permet d'adopter une solution que le législateur aurait voulue, si sa pensée s'était portée sur cet objet.

L'Ecole *scientifique sépare*, au contraire, absolument l'*analogie* de l'*interprétation extensive*. Pour M. Gény, « tant » dis que l'*interprétation extensive* consiste à se servir des » éléments extrinsèques à la loi qui dévoilent la volonté du » législateur pour élargir dans le sens de la formule un texte » trop restrictivement conçu² », l'*analogie* dépasse cette opération : « Sans s'arrêter à la recherche d'une volonté, » soit réelle, soit même directement supposée chez l'auteur » de la loi, elle vise à créer, avec sa décision ou avec l'en- » semble de son système, une règle nouvelle et distincte, » fondée sur l'identité de raison juridique³ ». Ainsi, pour M. Gény l'analogie *sort du domaine de l'interprétation de la loi pour entrer dans celui de la libre recherche scientifique*⁴.

1. Aubry et Rau, *op. cit.*, p. 132.

2. Gény, *op. cit.*, p. 304, t. I.

3. Gény, *op. cit.*, p. 305, t. I.

4. V. *infra*, II^e partie.

67. Demandons-nous ce qu'il en est de l'*application aux lois fiscales de ces principes de méthodologie générale*. Admet-on, en matière d'enregistrement, une interprétation fondée sur des éléments extérieurs au texte ?

Il faut tout d'abord rappeler que, en méthodologie générale, ces éléments ne sont, le plus souvent, envisagés que comme moyen de *recherche de l'intention du législateur* : il en est de même en matière fiscale où le rôle de l'*intention du législateur* est prépondérant.

De plus, il convient d'observer que la Doctrine, en général, et l'Administration, ont tout particulièrement étudié ce rôle attribué à l'intention du législateur en matière fiscale en partant du caractère *strict* des lois fiscales.

Le problème nous semble, dès lors, se poser ainsi et il est double :

1° L'interprétation s'appuyant sur l'intention du législateur se manifestant hors du texte, est-elle conciliable avec le caractère *strict* des lois fiscales ?

2° Si oui, dans quelle mesure « *l'esprit de la loi* » peut-il être utilisé pour l'interprétation d'une loi fiscale ?

Etudions comment ce problème a été résolu par la doctrine (section I), l'administration (section II). Nous analyserons ensuite les applications que la jurisprudence a faites de cette interprétation dégagée de l'« esprit de la loi » (section III).

SECTION I

Doctrine.

68. La doctrine accepte, très généralement, que les lois d'enregistrement doivent être interprétées en tenant compte de l'*intention* du législateur, intention que l'on recherche dans des éléments extérieurs aux textes et tout particulièrement dans les *travaux préparatoires*.

69. Nous avons vu cependant que quelques auteurs admettent, pour l'interprétation des lois fiscales, uniquement le principe de l'interprétation littérale. Néanmoins, même dans cette théorie, la recherche de l'intention du législateur sera nécessaire dans un cas : celui de textes présentant des dispositions *contradictoires*. M. Viel reconnaît, nous l'avons vu, que, dans cette hypothèse, l'autorité judiciaire ne disposant pas du droit de renvoyer au pouvoir législatif pour rectifier « la loi qu'elle est appelée à appliquer » doit nécessairement faire un choix entre les dispositions « contradictoires et, dans ce choix, il est normal et raisonnable qu'elle recherche les intentions du législateur pour adapter le mieux possible le texte à ces intentions, mais en limitant son œuvre de redressement aux seules dispositions qui se contredisent¹. » Toutefois, c'est à cela que se réduit, dans cette théorie, le champ d'application de la volonté législative pour l'interprétation des lois fiscales. Ainsi, le principe de l'interprétation littérale s'appli-

1. Viel, *Revue fiscale des régions libérées*, 1932, n° 11. — Cpr. la note de Mlle Vandamme, sous Laval, 16 mars 1928.

quant seul en matière fiscale, l'interprétation de ces lois reste une interprétation très rigoureuse.

70. Mais, contrairement à cette opinion très absolue, la Doctrine admet, en général, que l'interprétation des lois fiscales peut rester une interprétation très rigoureuse, tout en n'excluant pas la recherche de la volonté législative.

M. Demante enseignait déjà que « les lois d'impôts doivent recevoir une interprétation stricte... Toutefois l'interprétation de la loi fiscale doit être raisonnable; or, il serait contraire à la raison de faire prévaloir la lettre sur l'esprit manifeste de la loi, il est donc nécessaire de rechercher dans les textes la volonté du législateur et, à cet effet, de s'aider des moyens que fournit l'art du raisonnement pour découvrir la vérité¹.

Et M. Wahl s'exprime également ainsi : « L'esprit de la loi a autant d'importance en matière fiscale qu'en toute autre matière; ...consulter l'esprit de la loi c'est reconnaître simplement que la volonté du législateur doit servir à déterminer le sens des lois². »

M. Naquet émet la même opinion : « Ce serait une erreur » profonde de croire qu'on doit s'en tenir à la lettre des lois » fiscales, sans consulter leur esprit. Il est de principe, » au contraire, qu'on doit rechercher avant tout et de » toute manière l'intention du législateur : « *Scrire legem* » non hoc est verba earum tenere, sed vim ac potestatem » (I, 17, au Digeste, *de legibus*, livre I^{er}, t. III)³.

1. Demante, *Principes*, t. 1, n° 9, p. 7.

2. Wahl, *op. cit.*, p. 76, n° 67.

3. Naquet, *op. cit.*, t. 1, p. 52 et suiv.

De même, M. Dublineau écrit : « Le principe de l'interprétation littérale n'implique nullement que l'on doive s'abstenir de consulter l'esprit de la loi; on doit au contraire s'attacher à reconnaître la volonté du législateur¹. »

Dans le *Précis d'Enregistrement P. A.*, nous lisons : « Lorsque la formule de la loi laisse des doutes sur la règle qu'elle exprime ou sur son étendue d'application, il est nécessaire de rechercher l'intention du législateur². »

Enfin, M. Pilon admet formellement cette recherche d'intention et enseigne qu'« il est légitime d'avoir recours à l'esprit de la loi, tel qu'il résulte notamment de l'exposé des motifs, des débats parlementaires, du but pratique poursuivi³. »

71. Ainsi la doctrine reconnaît, en général, qu'on peut, au delà du texte *rechercher l'esprit de la loi*; l'interprétation admise par la plupart des auteurs est une *interprétation déclarative de la volonté du législateur*.

Mais cette interprétation fondée sur l'intention du législateur, sur des éléments extérieurs au texte à interpréter, peut aboutir, ainsi que nous l'avons indiqué, à *restreindre* ou à *étendre* la formule légale. D'où, déjà, les deux modes d'interprétation signalés : interprétation *restrictive* et interprétation *extensive* que la doctrine, dans son dernier état sépare nettement du procédé de l'*analogie*.

1. Dublineau, *op. cit.*, p. 98, n° 159. — Cpr. Bonnecase, *Précis de pratique judiciaire et extrajudiciaire*, p. 429.

2. *Précis d'enregistrement*, P. A., p. 25, n° 43.

3. Pilon, *Principes et technique des droits d'enregistrement*, 1929, t. I, p. 24, n° 43, note au D. 1927.1.27; Rapport sous Cass. req., 5 mars 1930, R. E. 9309.

V. aussi les conclusions déjà citées du procureur général Matter, devant les Chambres réunies, le 28 mai 1932.

Nous étudierons successivement la position prise par la doctrine fiscale à l'égard du principe de l'interprétation *restrictive* puis à l'égard du principe de l'interprétation *extensive*.

§ 1. L'INTERPRÉTATION RESTRICTIVE.

72. Il semblerait que la Doctrine, admettant la recherche de l'intention du législateur, dut être amenée à accepter que celle-ci puisse aboutir aussi bien à *restreindre* la portée d'un texte trop largement conçu (interprétation *restrictive*), qu'à *élendre* un texte trop étroitement conçu (interprétation *extensive*).

Or, les auteurs n'ont généralement pas envisagé l'interprétation *restrictive*. Cela provient de la confusion de terminologie antérieurement soulignée. Employant le terme *restrictif*, simplement pour indiquer que l'interprétation des lois fiscales doit être *rigoureuse*, ils ont oublié son sens *technique*.

Bien que cette interprétation restrictive n'ait généralement pas été envisagée par les auteurs, on peut tout de même citer en sa faveur le Mémoire du conseiller Voisin, tendant à faire admettre une interprétation *restrictive* de l'article 226 du Code Forestier. Cet article exempte de « tout impôt pendant trente ans les plantations de bois sur les sommets des montagnes ». Il s'agissait de savoir si cette exemption s'appliquait *aux droits d'enregistrement* et spécialement *aux droits de mutation*. M. le conseiller Voisin soutint que ces droits leur étaient applicables

d'après les travaux préparatoires : « Ce n'est pas nous, dit-il..., qui contredirons le mémoire venant défendre cette thèse : « qu'il n'y a pas lieu de distinguer là où la loi ne distingue pas » ; mais, ce principe certain ne peut pas, ne doit pas empêcher de se rendre compte de ce qu'a cherché et décidé le législateur et si la discussion qui s'est élevée au sein de la Chambre des députés montre que le législateur n'a voulu soustraire les semis et plantations, dont s'agit, qu'à l'impôt frappant directement la terre, on ne saurait hésiter à appliquer la loi dans l'*esprit exclusif* dans lequel elle a été préparée et votée. Il faut en un mot appliquer la loi *secundum subjectam materiam*... Tout autre principe aurait pour conséquence de faire produire à la loi des effets absolument en dehors des prévisions du législateur, ce qui est inadmissible¹. »

Ainsi, M. le conseiller Voisin se fonde sur l'esprit de la loi pour demander une interprétation *restrictive*.

§ 2. L'INTERPRÉTATION EXTENSIVE ET L'ANALOGIE.

73. La Doctrine qui accepte la recherche de l'intention du législateur en matière fiscale, n'a pas, pendant longtemps, précisé le rôle que cette intention pouvait jouer dans l'interprétation.

Cela pourtant était d'autant plus nécessaire qu'on basait sur cette volonté législative, non seulement l'interprétation *extensive*, comme l'admet l'Ecole scientifique, mais encore le procédé de l'*analogie* que les auteurs de droit fiscal ont

1. I., 2337, § 5.

longtemps confondu avec le principe de l'interprétation extensive.

Or, il a fallu et il faut nécessairement délimiter l'étendue du rôle de l'intention du législateur, afin que l'interprétation des lois fiscales reste une interprétation rigoureuse.

Aussi tout d'abord la Doctrine a-t-elle rejeté « *l'extension analogique* » pour les lois fiscales. Ce n'est que dans la Doctrine contemporaine que nous trouvons le principe de *l'interprétation extensive*, en matière d'enregistrement, séparé du procédé de *l'analogie*.

Ainsi se manifeste, en droit fiscal, une évolution parallèle à celle que nous avons signalée en droit commun.

Nous allons en retracer les *deux phases*.

N° 1. — *Première phase.*

74. Les auteurs ne distinguent pas « extension » et « analogie ».

Nous avons signalé, en traitant de l'interprétation des lois en général, cette confusion chez quelques auteurs classiques, elle provenait de ce que les auteurs avaient attribué le même fondement à ces deux procédés « l'intention du législateur ». La même raison a entraîné la confusion en droit fiscal.

De plus, en droit fiscal, cette confusion résulte encore de ce que la question qui se pose le plus souvent en cette matière est celle de savoir si tel acte ou fait juridique est ou non soumis à l'impôt. Ces auteurs envisageant seulement les lois établissant des tarifs se sont contentés d'affirmer que l'interprète ne pouvait « étendre l'impôt d'un cas

à un autre » et cela sous couvert du principe de l'interprétation littérale.

« Il n'y a de particulier aux lois fiscales, dit M. Binet, que la règle d'après laquelle on ne peut *étendre un impôt par analogie d'un cas à un autre*, parce que l'impôt ne peut être établi que par une loi, de même qu'on décide en matière pénale que les pénalités sont de droit étroit¹. »

M. Naquet écrit : « Les lois d'enregistrement sont des lois fiscales et il faut en conclure immédiatement qu'elles doivent être interprétées avec une certaine rigueur... Ces textes (fiscaux) ne pourraient donc être étendus par analogie, d'un cas à un autre, comme la Cour de cassation l'a plusieurs fois reconnu². »

« On ne peut sous prétexte d'analogie étendre un impôt d'un cas à un autre », affirme M. Wahl³.

75. Toutefois, ces mêmes auteurs admettent que l'interprète peut, en s'appuyant sur l'intention du législateur, imposer des conventions non textuellement indiquées, *mais qui entrent dans la catégorie désignée par le législateur*.

C'est l'opinion de M. Wahl qui indique qu'« il ne faudrait pas conclure de ce qu'une convention n'est pas expressément tarifée qu'on doive s'abstenir de l'imposer; il suffit qu'elle entre *dans la catégorie, dans le genre* des conventions que le législateur a entendu tarifer pour qu'elle soit elle-même imposable... » Il s'agit ici, dit cet auteur, « de reconnaître que la loi a prévu ce contrat et l'a ratifié,

1. Binet, sous Cass, req., 2 février 1904, D. P. 04, I. 385.

2. Naquet, *op. cit.*, p. 51, n° 22.

3. Wahl, t. I, p. 75, n° 67.

sinon en l'appelant par son propre nom, du moins en l'appelant par son nom de famille¹. »

M. Naquet a longuement développé cette idée² : « Le principe que l'interprétation des lois d'enregistrement doit » se faire dans un sens « restrictif » conduira-t-il à cette » conséquence que la Régie, ne puisse exiger le paiement » que des droits dont la quotité est expressément prévue » par la loi?... « Je suppose, dit M. Naquet, un acte qui » transmet, oblige, ou libère et qui, à ce titre, tombe sous » le prescrit de l'article 4 de la loi de frimaire, aux termes » duquel le droit proportionnel est établi sur les mutations, » les actes d'obligation. » Mais cet acte, qui reçoit dans la langue du droit une qualification spéciale, ne se trouve pas individuellement énuméré par l'article 69. Pourra-t-il néanmoins être soumis au tarif applicable aux opérations juridiques dans lesquelles il entre comme l'espèce dans le genre? Exemple : l'article 69, n° 1, § 3, impose à 1 % les *marchés* qui ne contiennent ni vente, ni promesse de vente des marchandises, denrées ou autre objet mobiliers, il est muet, au contraire, sur le louage d'ouvrage ou d'industrie. Si un louage d'ouvrage de cette sorte est consenti, faudra-t-il percevoir le droit de marché? — Je suis convaincu que le droit est dû³. »

Du reste, nous semble-t-il, on peut soutenir qu'il n'y a là qu'une interprétation littérale de la loi fiscale. Une loi prévoit le genre, l'interprète l'applique aux espèces, c'est encore interpréter littéralement...

1. Wahl, rapporté dans Dublineau, p. 98, n° 159; Bonnecase, *op. cit.*, adopte la même théorie, p. 430, n° 199.

2. Naquet, t. I, p. 53.

3. V. aussi, *Rédacteurs*, V° « Loi », n° 52; Van der Eycken, *op. cit.*, p. 321.

Mais ces considérations fort justes étaient peut-être trop étroites, car elles ne s'appliquaient qu'aux lois *établissant des tarifs sur des opérations juridiques*.

N° 2. — Deuxième phase.

76. La méthode juridique d'interprétation des lois, en général, avait évolué, la méthode d'interprétation des lois fiscales subit une évolution correspondante ou, plus exactement, subit les effets de cette évolution.

Rappelons, ici, l'œuvre de M. Gény brièvement retracée. Ce maître éminent, en méthodologie générale, supprima toute confusion possible entre *interprétation extensive* et *analogie* en classant le procédé de l'analogie parmi les procédés de « *libre recherche scientifique* » et en le détachant de toute recherche de volonté législative. Ainsi l'interprétation extensive, bien déterminée, devenait, avec l'interprétation restrictive, la seule interprétation possible fondée sur l'intention du législateur.

Cette interprétation extensive pouvait-elle être appliquée *en matière fiscale* ?

77. M. Gény n'a pas fait application, de façon détaillée, de ses théories au droit fiscal.

Il se borne à indiquer, dans *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif*, qu'en matière d'impôt, plus particulièrement, la Cour de cassation se refuse absolument à rechercher l'intention du législateur hors du texte qui doit recevoir une application stricte et littérale¹. »

1. Gény, t. I, p. 301.

Il ne donne pas son opinion sur le point de savoir si la recherche de l'intention du législateur peut être admise en matière fiscale, cette intention pouvant aboutir dans son système à interpréter restrictivement ou extensivement un texte.

Mais si le doyen de Nancy n'a pas pris parti sur les principes d'interprétation extensive et restrictive en matière fiscale, il a, nous le verrons¹, formellement refusé d'appliquer l'*analogie* en droit fiscal.

78. C'est M. Pilon qui, en partant des notions d'interprétation extensive et d'analogie dégagées par M. Gény, a porté sur le terrain fiscal la distinction nettement précisée par M. Gény et a formellement accepté en droit fiscal le principe de l'interprétation extensive², alors qu'il refuse aux lois fiscales toute application par analogie³.

Voici le critérium donné par M. Pilon : « Faire de l'*interprétation extensive*, c'est seulement porter l'application d'un texte jusqu'aux limites voulues par le législateur. »

« Faire de l'*interprétation par analogie* c'est, sans tenir compte ni du texte ni de l'esprit de la loi, *ajouter à la loi* en créant une règle nouvelle fondée uniquement sur l'identité de raison juridique. »

Ainsi, d'après M. Pilon, l'interprétation extensive a pour fondement l'*intention* du législateur tandis que l'analogie est établie sur l'*identité de raison juridique*.

1. II^e partie, chap. II.

2. Pilon, *Principes et technique*, p. 23, n^o 42-43. — V. aussi note D. P. 27.1.17.

3. V. notre deuxième partie.

Précisons, à l'aide des deux applications indiquées par M. Pilon, le critérium de distinction.

Une *interprétation extensive* a été faite par le jugement du 21 février 1912¹ à l'occasion de l'article 69, § 3, n° 3 de la loi de frimaire (art. 271, § 11, VI, C. E.). Ce texte, frappant d'un droit de 1,50 % les obligations de sommes, a été étendu à des promesses de subventions parce qu'« il y a lieu d'admettre, que, dans la généralité de ses termes, la loi fiscale englobe les obligations de sommes figurant dans un contrat synallagmatique qui n'est pas textuellement prévu par la loi fiscale ».

Comme *procédé d'analogie*, M. Pilon cite en exemple l'extension de l'article 69, § 2, n° 9, de la loi de frimaire visant les collocations *judiciaires* aux collocations *amicales*. La jurisprudence qui a refusé cette application a agi, dit-il, sagement.

Ailleurs, et plus récemment, M. Pilon énonce, il est vrai, une autre définition de l'*analogie* : « L'interprétation par analogie consiste à appliquer un texte à des opérations juridiques *d'une nature différente* de celles qu'il prévoit². »

M. Pilon aussi nous donne pas là une définition correspondante de l'*interprétation extensive*, mais on peut déduire que celle-ci ne pouvant aboutir à « appliquer un texte à des opérations juridiques de nature différente de celles qu'il prévoit » consiste à admettre qu'il suffit pour qu'une convention soit imposée qu'elle rentre dans la catégorie

1. Seine, S. 1913.2.231, note A. W.

2. Rapport Pilon, sous Cass., 5 mars 1930, R. E. 9309.

indiquée par le législateur. Du reste, l'exemple que donne M. Pilon d'une interprétation extensive répond à cette définition.

Ainsi, la théorie de M. Pilon rejoint celle que nous avons précédemment dégagée (V. *supra*, n° 74). Mais alors que la définition fournie par la doctrine fiscale dans son premier état, ne s'appliquait qu'aux lois établissant des tarifs sur des opérations juridiques, la définition de M. Pilon de l'interprétation extensive s'applique à toute loi fiscale. Précisons seulement que pour les lois établissant des tarifs, l'interprétation extensive ne peut qu'aboutir à admettre qu'il suffit pour qu'une convention soit imposée qu'elle rentre dans la catégorie prévue par le texte légal. En effet, si l'on s'en tenait à la définition de l'interprétation extensive donnée par M. Pilon on pourrait soutenir que le législateur a voulu permettre l'application d'un texte à des opérations juridiques d'une nature différente de celles que prévoit le texte. Ce serait, d'une part, rester dans les limites voulues par le législateur, donc d'après le critérium dégagé par M. Pilon — faire de l'interprétation extensive — mais d'autre part, ce serait — d'après la dernière définition de l'analogie donnée par M. Pilon — faire une application par analogie d'une loi fiscale.

79. La théorie de M. Pilon semble prévaloir en droit fiscal.

Elle a été adoptée par M. Matter dans ses conclusions, déjà citées, devant les Chambres réunies de la Cour de cassation, le 28 mai 1932.

Elle a été reprise par M. Paul Esmein dans une note très fournie sous les arrêts des Chambres réunies de la Cour de cassation du 9 mars 1927, 28 mai 1932, 16 juin 1933¹. Après avoir accepté, en principe, les règles d'interprétation admises par M. Pilon, l'annotateur fait cependant des réserves. Il remarque avec juste raison que « si la distinction de l'interprétation et de l'extension par analogie est, en théorie, facile à faire, dans l'application elle prête à controverse, et M. Esmein conclut : « Si elle est soucieuse de ce danger, la jurisprudence évitera, en matière fiscale, non seulement l'extension par analogie, mais même l'interprétation extensive. »

80. On peut, du reste, regretter que M. Pilon et les auteurs qui ont admis cette distinction entre l'interprétation extensive et l'analogie, n'aient pas complètement dégagé, avec M. Gény, l'analogie de l'interprétation extensive. Une confusion persiste du fait que ces auteurs emploient le mot « interprétation » par analogie. Parler ainsi d'« interprétation » par analogie, c'est intégrer le concept de l'analogie dans le domaine de l'interprétation et c'est là, à notre sentiment, une erreur. Rappelons pour préciser que toutes ces questions sont intimement liées au problème des sources du droit et que M. Gény distingue, d'une part, la *loi* à laquelle se rapporte « l'interprétation », et la « *libre recherche scientifique* » mise en œuvre par les procédés dont le plus fécond est celui de l'*analogie*.

C'est donc au chapitre suivant, consacré à la libre recher-

1. S. 34,2,243.

2. V. aussi *Précis d'Enregistrement*, P. A.; Gothot, p. 1, n° I et II.

che scientifique, que nous examinerons si le procédé de l'analogie que nous avons été ainsi amenée à distinguer de l'interprétation extensive, peut être appliqué en droit fiscal.

SECTION II

L'Administration.

81. L'opinion administrative est conforme à celle de la grande majorité de la Doctrine qui nous venons d'exposer.

Après avoir rappelé, dans le *Cours de Lyon*, que « les lois fiscales, étant des lois exceptionnelles, doivent s'interpréter restrictivement », l'Administration fait remarquer que, « quand il s'agit de fixer la portée de ce principe les auteurs s'en tiennent à des formules vagues¹ ». Cependant, indique l'enseignement officiel de la Régie, un point semble certain, c'est que « la doctrine est unanime à reconnaître que la règle d'interprétation restrictive des lois fiscales n'implique nullement qu'on doive s'abstenir de rechercher l'intention du législateur ».

La Régie, admet-elle, elle aussi, cette recherche d'intention? Il n'est pas douteux, est-il dit dans le *Cours de Lyon*, que « la loi n'est pas autre chose qu'une volonté émanant » d'un homme ou d'un groupe d'hommes et condensée » en une formule (François Génv, *Méthode...*, 2^e éd., I, » p. 98). Pour éclairer le texte de cette formule, quand il » est obscur, il est dès lors indispensable de se demander » ce qu'a voulu le législateur... » ; il convient de recourir aux

1. *Cours de Lyon*, fasc. 1, p. 42, n° 67.

» divers éléments étrangers au texte qui sont susceptibles
» de révéler le contenu de la volonté législative.

« Ces éléments externes sont constitués principalement
» par les travaux préparatoires, c'est-à-dire par les docu-
» ments officiels qui ont accompagné l'élaboration de la
» loi : exposé des motifs présenté à l'appui du projet ou de
» la proposition de loi, rapports rédigés par les sénateurs
» ou les députés au nom des commissions parlementaires,
» procès-verbaux des séances de la Chambre ou du Sénat,
» où le texte a été discuté. »

Ces documents sont très souvent invoqués par l'Administration ou par les redevables pour démontrer que le législateur a voulu attribuer tel ou tel sens à la formule qui est devenue le texte de la loi. Mais il ne faut pas se dissimuler qu'ils ne permettent que rarement d'élucider avec certitude un texte obscur, car, bien souvent, ils ne révèlent que l'opinion de telle ou de telle personnalité isolée ou ne laissent apparaître que des opinions divergentes entre les auteurs de la loi (Cf. F. Géný, 104; H. Capitant, n° 69).

» Tel est le cas surtout des discussions devant le parlement où se font jour toutes les opinions. Les exposés des motifs, quand ils n'ont pas été sérieusement contredits, au cours de la confection de la loi, fournissent un élément d'appréciation beaucoup plus sérieux, ils font ressortir la pensée qui a présidé à l'élaboration du texte, le but que poursuivait le législateur.

» La recherche de ce but constitue un autre élément externe qui ne doit jamais être négligé dans l'interprétation d'une loi (Capitant, n° 69). Un texte législatif est fait pour être appliqué : il est donc naturel qu'entre deux interpréta-

tions possibles on choisisse de préférence celle avec laquelle ce texte produira les effets voulus par ses auteurs »¹.

82. Citons aussi un passage, non moins formel, dans lequel l'Administration consacre une interprétation établie sur l'intention législative.

Il est de règle et la Cour l'a plusieurs fois reconnu, indique la Régie dans son Inst. 2737, § 5, que les lois fiscales doivent être interprétées littéralement, sans qu'il soit permis d'en excéder ou d'en restreindre les prévisions par des circonstances étrangères à leur texte et que notamment des déclarations faites dans un exposé des motifs ou dans des rapports parlementaires ne sauraient prévaloir contre les textes positifs. Mais, pour que cette règle soit applicable, il faut que le texte législatif ne présente aucune ambiguïté et ne soit pas susceptible de plusieurs sens différents. Autrement, l'interprétation du magistrat reprend tous ses droits et les travaux parlementaires qui expliquent la pensée dans laquelle la loi a été votée sont les premiers documents à consulter pour éclairer cette interprétation... Ainsi, quelques générales que soient les expressions employées par le législateur, il n'est pas permis, pour en rechercher le sens, de faire abstraction des *motifs* qui ont déterminé la présentation de la loi, le *but* qu'elle s'est proposé d'atteindre et les *circonstances dans lesquelles elle a été votée*. Or, ce *but*, ces *circonstances* ne peuvent être révélées que par l'examen des *travaux préparatoires*... Il n'y a lieu de se départir de cette règle et de s'en tenir au sens littéral que lorsque la rédaction présente par elle-même un sens clair et complet, exclusif de

1. *Cours de Lyon*, fasc. 1, p. 66. n° 68.

toute interprétation. Dans ce cas, les déclarations faites au cours des travaux préparatoires ne sauraient prévaloir contre un texte positif qui est l'expression dernière et décisive de la volonté du législateur. »

Ainsi la Régie admet formellement la recherche de l'intention du législateur. Quel sera le rôle de cette volonté législative? Dans quelle mesure l'intention du législateur peut-elle être utilisée pour l'application d'une loi fiscale dont le texte manque de clarté? « Dès l'instant que, par hypothèse, le texte à appliquer n'est ni clair ni précis, enseigne l'Administration de l'Enregistrement¹, il n'en résulte aucune règle impérative, il ne suffit donc pas de dire qu'il faut interpréter restrictivement, il est nécessaire de fixer les limites de l'interprète qui, en possession de la volonté législative, puisée à la fois dans le texte et dans les éléments externes indiqués plus haut, a besoin d'une règle pour mettre en œuvre les matériaux qu'il a recueillis ».

Cette règle sera, d'après l'Administration, que la volonté législative peut autoriser l'interprète à donner d'une loi une interprétation *extensive*. Mais, si l'Administration de l'Enregistrement admet que les textes fiscaux peuvent faire l'objet d'une *interprétation extensive*, elle refuse, au contraire, en principe, à l'interprète le droit d'appliquer une loi *par analogie*². C'est pour cela que la distinction entre interprétation extensive et analogie doit être faite avec soin³.

83. Notons enfin que l'Administration a très souvent invoqué « *l'intention du législateur*, » pour étendre des textes

1. *Cours Lyon*, p. 44, n° 69..

2-3. II° partie.

fiscaux et a essayé de faire prévaloir « l'esprit » sur « le texte » selon les formules classiques. Elle s'est heurtée, en cela, à la jurisprudence, très ferme, que nous avons analysée, par laquelle la Cour de cassation s'en tient, en principe, au texte qui est censé traduire fidèlement la pensée du législateur.

SECTION III

La jurisprudence.

84. La Cour de cassation applique, fidèlement, nous l'avons vu¹, pour les lois fiscales, le principe de l'interprétation littérale qui *aboutit à repousser toute interprétation fondée sur l'intention législative* se manifestant hors du texte. Ce n'est que *très rarement* que la Cour de cassation fait échec à ce principe. C'est cette dernière jurisprudence que nous allons analyser ici.

Il y a lieu de remarquer que notre jurisprudence s'appuie (très exceptionnellement il est vrai) sur *l'intention du législateur* pour interpréter un texte aussi bien restrictive-ment qu'extensivement.

§ 1. ARRÊTS CONTRAIRES AU PRINCIPE DE L'INTERPRÉTATION LITTÉRALE ET ADMETTANT UNE INTERPRÉTATION RESTRICTIVE FONDÉE SUR L'INTENTION DU LÉGISLATEUR.

Les arrêts consacrant cette jurisprudence sont, rappelons-le, très rares.

1. Chapitre I.

85. Indiquons en ce sens l'arrêt rendu par la Chambre civile le 28 janvier 1880¹. Il s'agissait de décider si l'article 4 de la loi du 23 août 1871 qui assujettit aux droits de mutation par décès « toutes les valeurs mobilières étrangères de quelque nature qu'elles soient » s'applique aux *meubles corporels ayant leur assiette matérielle à l'étranger*. La Cour de cassation a, malgré la généralité de la disposition de la loi, admis une interprétation restrictive fondée sur les travaux préparatoires et sur le rapprochement des lois antérieures.

86. L'article 1^{er} de la loi du 29 juin 1872 qui a donné lieu à des arrêts très nombreux d'interprétation littérale² a cependant reçu une interprétation restrictive par l'arrêt de la Chambre civile du 23 février 1909³ qui déclare que : « si absolues et si compréhensives que soient les dispositions de la loi fiscale, elles n'atteignent les bénéfices alloués aux gérants qu'autant que ceux-ci les touchent en leur qualité d'associés, c'est-à-dire en rémunération de leur apport d'industrie. Quant à la part des bénéfices qui leur est attribuée en représentation de leur travail et de leurs services, elle ne saurait être considérée comme le revenu imposable; c'est à proprement parler le prix d'un louage de service, une augmentation de traitement qui échappe à l'application de la loi de 1872⁴ ».

87. Mentionnons enfin l'arrêt du 7 juillet 1885 par lequel

1. D. P. 81.1.266.

2. V. Chapitre I.

3. D. P. 09.1.319.

4. V. aussi Cass. req., février 1904, D. P. 04.1.385.

la Chambre des Requêtes a admis une interprétation restrictive de l'article 226 du Code forestier suivant en cela le rapport du conseiller Voisin¹.

88. Les arrêts que nous venons de citer sont opposés au principe de l'interprétation littérale, qui interdit de distinguer là où la loi ne distingue pas. Malgré ce principe, si souvent et si formellement consacré par la Cour de cassation, celle-ci, dans ces arrêts, distingue, parmi les cas auxquels s'applique la loi, pour n'admettre la solution légale qu'aux seuls cas effectivement visés par le législateur et refuser son application aux autres qui rentrent cependant dans la catégorie désignée par le législateur mais n'ont pas été envisagés par lui.

§ 2. ARRÊTS ADMETTANT UNE INTERPRÉTATION EXTENSIVE
FONDÉE SUR L'INTENTION DU LÉGISLATEUR.

89. La Cour de cassation admet quelquefois des interprétations extensives, au sens donné par les auteurs contemporains.

90. On peut invoquer en ce sens l'arrêt du 31 juillet 1854² par lequel la Cour de cassation décide que le louage d'ouvrage et d'industrie est assujetti au droit édicté par l'article 69 § 3 n° 1 de la loi du 22 frimaire an VII, bien qu'il ne soit pas expressément mentionné dans les textes qui visent les « marchés pour construction, réparation et entretien et tous autres objets mobiliers ». Par la généralité de ces termes, cet article englobe le louage d'ouvrage et d'in-

1. V. *infra*, n° 72.

2. D. P. 54.1.312, I. 2033, § 6.

dustrie qui entre dans la catégorie des « marchés » prévus par la loi.

91. Indiquons aussi l'arrêt du 23 juin 1869¹, interprétant l'article 3 de la loi des finances du 18 juillet 1866 qui exempte du demi-décime établi par le § 1 de l'article 3 de la loi du 8 juin 1864. Par cet arrêt la Cour de cassation a décidé que ce § 1 de l'article 3 de la loi de 1866 s'applique aux quittances de prix de ventes d'immeubles, la libération d'un prix de vente d'immeuble rentrant dans la catégorie (libération hypothécaire) prévue par la loi.

92. Cette jurisprudence, justifiée par l'intention législative, est d'accord avec la Doctrine. Mais il semble qu'il y ait là non point une véritable interprétation extensive, mais bien tout simplement interprétation littérale, application des termes d'une loi dans toute leur généralité : si la loi prévoit le genre il n'est nullement besoin d'avoir recours à l'intention législative pour l'appliquer aux espèces.

93. Signalons enfin les formules très caractéristiques d'un arrêt de la Cour de Dijon du 25 février 1930 :

« Considérant... que cette conception du pouvoir interprétatif des tribunaux est *trop étroite*, que ceux-ci ont le droit et même le devoir de rechercher si le texte de la loi dont l'application est réclamée se trouve bien conforme à l'intention de ceux qui l'ont proposé et adopté, que, lorsqu'il apparaît, au contraire, d'une façon évidente, que *les expressions employées ont trahi la pensée du législateur et qu'elles contiennent soit une erreur matérielle absolument*

1. D. P. 69.1.297, I. 2387

certaine, soit une omission manifeste, soit une construction grammaticale inexacte, le juge ne refait pas la loi, mais se borne à la traduire, en lui attribuant le sens qu'elle *doit avoir* pour atteindre le *but* poursuivi par ses auteurs; qu'il importe peu que le texte présente par lui-même un sens nettement déterminé et puisse être appliqué dans ses termes, si le sens et l'application sont en opposition évidente avec ce qu'a *entendu faire* le législateur dont la volonté doit prévaloir, pourvu qu'elle ne soit pas douteuse; qu'imposer aux juges l'application servile de la loi, d'après sa lettre, serait aboutir à des anomalies inacceptables ou aux plus graves injustices et, en outre, obliger le législateur, dont l'œuvre véritable serait ainsi méconnue, à intervenir souvent pour procéder à des interprétations qui restent normalement du domaine du pouvoir judiciaire¹.

On ne peut pas poser avec plus de vigueur le rôle de l'intention du législateur.

94. Les arrêts, très nombreux, qui appliquent le principe de l'interprétation littérale indiquent généralement que, le texte étant « clair », seul ce principe peut être admis.

Il semblerait donc que la jurisprudence ne fût amenée à consacrer le principe de l'interprétation établie sur l'intention du législateur, que dans le cas où le texte est « *douteux* ». Or il n'en est rien.

Les arrêts que nous venons d'analyser n'ont pas trait à l'interprétation de textes que l'on peut qualifier de « *douteux* ». Le sens des lois qui a donné lieu à ces arrêts est « clair ». Ainsi, par exemple, la Chambre civile le recon-

1. Dijon, 25 février 1930, cité par Viel, *op. et loc. cit.*

naît elle-même dans son arrêt du 23 février 1909 interprétant la loi du 28 juin 1872 et indique que les dispositions de cet article sont « *absolues* » et « *compréhensives* ».

Quel est donc le critérium dont s'autorise ici réellement la Cour de cassation pour écarter le principe de l'interprétation littérale? La Cour de cassation indique seulement qu'elle proscrit l'interprétation littérale comme *non conforme à la volonté législative*.

§ 3. ARRÊTS SE FONDANT SUR DES ÉLÉMENTS EXTÉRIEURS AU TEXTE POUR INTERPRÉTER DES TERMES OBSCURS, DOUTEUX, DES DISPOSITIONS CONTRADICTOIRES.

95. A côté des textes dont le sens est clair et qui, malgré tout, ont fait l'objet par la Cour de cassation, d'une interprétation s'appuyant sur des éléments étrangers à la formule, il est des textes que l'on peut véritablement qualifier d'« obscurs », de « douteux ».

Nous avons vu, en effet, que lorsqu'un texte présente des expressions à *double sens*, l'interprète peut être amené à rechercher l'intention du législateur pour faire un choix entre ces divers sens.

Il en est de même pour les textes présentant des dispositions *contradictaires*.

N° I. — *Cas de textes présentant des expressions à double sens.*

96. Il faut aussi faire appel à la volonté législative pour déterminer le sens d'un texte lorsque celui-ci comprend des

termes dont la signification juridique est différente de l'acception usuelle. Dès lors, il convient de rechercher si l'intention du législateur a été d'employer ces mots dans leur acception courante ou avec leur signification juridique.

Ainsi, l'arrêt du 25 novembre 1907 a décidé que le terme « *héritiers* » figurant dans l'article 257 de la loi du 25 février 1901 englobe les légataires particuliers, ce qui n'est pas le sens juridique courant¹.

*N° 2. — Cas de textes
présentant des dispositions contradictoires.*

97. Dans ce cas l'interprète doit nécessairement choisir entre ces dispositions contradictoires et il est raisonnable qu'il s'appuie sur l'intention du législateur pour appliquer telle disposition plutôt que telle autre. C'est ce qu'a fait, avec juste raison, la Cour de cassation.

98. Ainsi la Cour de cassation se fonde sur l'intention du législateur pour décider, par son arrêt du 6 mars 1929², que la taxe successorale, incombant à un légataire, pourra être réduite si elle excède, avec les droits de mutation par décès, 80 % de la part nette qui lui est dévolue. Par là, la Cour de cassation applique la première disposition de l'article 30 dernier alinéa de la loi du 25 juin 1920 qui énonce que « le total de la fraction de la taxe successorale incombant à un légataire et des droits de mutation par décès à la charge de ce légataire ne pourra excéder 80 % de la

1. I.3390.

2. J. E. 35.092. — V. dans le même sens, Reims, 7 mars 1933, J. E. 34.737.

part nette qui lui est dévolue ». Mais cet arrêt refuse ainsi de tenir compte de la dernière disposition de cet article qui indique que « la réduction portera sur les droits de mutation » et ne mentionne plus la taxe successorale.

Il est également intéressant de préciser que la Cour de cassation se base aussi dans cet arrêt sur le principe de « l'interprétation stricte des lois fiscales ».

99. Indiquons aussi la jurisprudence de la Cour au sujet de l'article 13, n° 7, de la loi du 25 février 1901 relative à l'évaluation, au point de vue fiscal, de l'usufruit constitué pour une durée fixe pour la liquidation des droits exigibles sur les échanges et les transmissions à titre gratuit des biens meubles et immeubles.

Le dernier alinéa de cet article stipule que l'usufruit « est estimé aux deux dixièmes de la propriété entière pour chaque période de dix ans de sa durée sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier ».

Mais le premier alinéa du même article fixe la valeur de l'usufruit viager à sept dixièmes si l'usufruitier a moins de 20 ans révolus et, au-dessus de cet âge, cette proportion diminuée pour l'usufruit d'un dixième pour chaque fraction de dix ans. A partir de 70 ans révolus de l'âge de l'usufruitier, la proportion est fixée à un dixième pour l'usufruit.

Que décider dans le cas d'une donation consentie par une personne âgée de plus de 70 ans et se réservant l'usufruit pour une durée fixe de onze ans ?

La Cour, par arrêt de la Chambre civile du 20 mars 1922¹,

1. J. E. 31.548.

admettant la thèse soutenue par l'Administration et invoquant l'intention du législateur¹, a décidé que la valeur de cet usufruit constitué pour une durée fixe ne pouvait excéder la valeur de l'usufruit viager (soit 1/10 au lieu de 4/10).

Notons, pour ce dernier arrêt, que de nombreux tribunaux secondaires ne s'étaient pas inclinés devant cette jurisprudence², en faisant prévaloir le principe de l'interprétation littérale. Mais la Cour de cassation, toutes Chambres réunies, a donné une solution définitive à ce problème d'interprétation³.

1. « Il est donc bien certain, dit le Mémoire, que le *législateur a entendu* établir une étroite corrélation entre les évaluations respectives de l'usufruit temporaire et de l'usufruit viager et que les mots « sans égard à l'âge de l'usufruitier » n'ont nullement la valeur absolue que le pourvoi prétend leur attribuer. »

2. V. notamment, Laval, 16 mars 1928, D. P. 31.2.73 et suiv.

3. 16 juin 1933, I, 4161, § 23.

DEUXIÈME PARTIE

La libre recherche scientifique et le droit fiscal



100. *La libre recherche scientifique dans le système du doyen Gény; position du problème en droit fiscal.* — Dans le système de M. Gény, à défaut de sources formelles du droit (loi et coutume), nous sortons du domaine de l'*interprétation* proprement dite pour entrer dans celui de la « *libre recherche scientifique* ».

« Recherche « *libre* » parce qu'elle se trouve soustraite à l'action propre de toute autorité positive; recherche « *scientifique* » en même temps parce qu'elle ne peut rencontrer de bases solides que dans les éléments objectifs que la science peut seule lui révéler. »

Ces *éléments objectifs* qui constituent ce que M. Gény appelle le « *donné* », l'interprète les trouvera :

1^o Dans la nature des choses : il devra pour cela, d'une part, interroger la raison et la conscience pour découvrir en notre nature intime les bases mêmes de la justice, d'autre part, s'adresser aux phénomènes sociaux pour saisir les lois de leur harmonie et les principes d'ordre qu'ils requièrent.

2^o Dans une systématisation logique fécondant et développant cette matière à investigation fournie par la nature des choses. »

C'est parmi ces procédés de « libre recherche » que prend place le procédé de l'*analogie* que l'Ecole classique rangeait parmi les procédés d'interprétation de la loi, au même titre que l'interprétation extensive et peut être l'*interprétation large des textes exceptionnels*¹.

1. Luc Robine, *op. cit.*, p. 75.

Ainsi, M. Gény a ouvert, en cas de lacunes inévitables des sources formelles, le champ illimité de la « libre recherche scientifique »; il a résolu « la redoutable antinomie qui domine le droit tout entier et concilié « la double nécessité d'intégrer dans l'ordre juridique la vie sociale avec sa mobilité changeante et fuyante et gardé, pourtant, à la règle de droit ce caractère ferme, précis, normatif, sans quoi elle cesse d'être un principe directeur pour devenir un simple résumé d'observations sociologiques¹ ».

101. Il nous reste à rechercher dans quelle mesure ces principes sont consacrés en droit fiscal et pour cela envisager la *doctrine* et l'*administration* et la *jurisprudence*.

1. Gaudemet, *L'œuvre de Saleilles et l'œuvre de Gény en méthodologie juridique et en philosophie du droit*, dans *Recueil d'études sur les sources du droit en l'honneur de F. Gény*, t. II, p. 6.

CHAPITRE PREMIER

LA DOCTRINE ET L'ADMINISTRATION

102. En ce qui concerne la Doctrine et l'Administration, il est inutile de revenir sur les déclarations de tous les partisans des règles classiques d'interprétation puisqu'ils ne retiennent que les procédés d'interprétation littérale ou à l'aide d'éléments extérieurs au texte et écartent l'*analogie* et la *libre recherche*.

103. En revanche, il est curieux de souligner que les partisans des idées les plus avancées sur l'interprétation des lois résistent à appliquer « la libre recherche scientifique » et l'analogie aux lois fiscales. Pour l'auteur le plus représentatif du principe de « libre recherche scientifique », M. Géný, le droit fiscal doit y échapper.

Voici l'opinion de l'éminent théoricien de la méthode juridique : « Le même principe (principe essentiel d'indépendance à préserver contre tout arbitraire) aboutit à condamner toute ingérence de l'interprétation dans les questions fiscales qui restent du domaine exclusif de la légalité, en ce sens du moins que le juge ne peut établir les impôts ni les augmenter¹. »

1. Géný, *Science et technique*, t. IV, p. 42,

Du reste M. Génv est le seul auteur qui ait formellement rejeté le procédé de la libre recherche en droit fiscal. Les auteurs se bornent généralement à envisager le procédé de l'analogie qu'il refuse à l'interprète, en droit fiscal, en permettant seulement l'interprétation extensive des lois fiscales.

M. Pilon qui admet formellement l'extension, nous l'avons vu, rejette l'analogie : « L'interprétation par analogie seule est défendue », écrit-il dans *Principes et technique des droits d'enregistrement*, et il précise : « S'il n'est pas possible, sous prétexte d'analogie, d'ajouter à la loi, c'est que pour les impôts comme pour les peines, ce n'est pas au juge qu'il appartient de compléter la loi, mais au législateur seul¹. »

M. Gothot est aussi affirmatif : « Il en est des impôts » comme des peines : c'est au législateur qu'il appartient » de compléter, par une loi nouvelle, la législation existante, s'il la trouve incomplète et non au juge d'en combler les lacunes par une application analogique². »

104. M. Trotabas, au contraire, n'hésite pas à accepter la libre recherche scientifique et l'analogie en droit fiscal, (Sect. I), sans avoir convaincu la doctrine, même la plus avancée (Sect. II).

1. Pilon, *Principes*, p. 23, n° 42 et p. 24, n° 43. — V. aussi rapport déjà cité, R. E. 9809.

2. Gothot, p. 1, n° 2,

SECTION I

La libre recherche et l'analogie en droit fiscal.

A la vérité, M. Trotabas a donné chronologiquement deux aspects à sa thèse.

Il l'a d'abord rattachée au principe de l'*autonomie du droit fiscal* et ensuite à la *critique de l'interprétation littéraire au profit de l'analogie et de la libre recherche*. Nous envisagerons successivement chacun de ces deux aspects.

§ 1. LA LIBRE RECHERCHE ET L'AUTONOMIE DU DROIT FISCAL.

105. I. Le lien des deux questions.

« Qu'elle que soit l'importance de la loi écrite, affirme M. Trotabas, en matière fiscale, comme en toute autre matière, il subsiste à côté d'elle un domaine de la libre recherche au moins pour *appliquer et interpréter la loi, domaine qui va nécessairement permettre l'éclosion d'une construction jurisprudentielle et coutumière et tout ce que nous prétendons c'est qu'elle sera d'autant plus libre qu'elle est affranchie du respect du droit privé*¹. »

106. II. Le principe de l'autonomie et ses conséquences en matière d'interprétation du droit fiscal.

« Parler de l'autonomie du droit fiscal, c'est dire que la loi fiscale, comme la loi administrative, a le pouvoir de

1. Trotabas, *Rev. de science et de législation financière*, 1928, p. 210, « *Essai sur le droit fiscal* ».

régler à sa manière les situations juridiques et que, *lorsqu'elle est muette, ce n'est pas nécessairement la loi civile qui doit s'appliquer*¹. »

La théorie de l'autonomie du droit fiscal se traduit donc pratiquement par le fait que, dans le silence de la loi fiscale, l'*interprète a toute liberté* et ne doit pas obligatoirement recourir au droit privé. Il n'y aurait donc pas lieu de considérer le droit privé comme un droit commun applicable de lui-même; dès lors, l'interprète, n'étant plus lié par la loi civile, pourrait, au contraire, apprécier dans quelle mesure il convient de se rapporter à la règle de droit privé ou, au contraire, *d'élaborer une règle de droit propre au droit fiscal*.

107. Spécialement, en matière d'*assiette de l'impôt*, il y a lieu de considérer les conséquences auxquelles aboutit la conception autonomiste. En effet, les partisans de la théorie de l'autonomie du droit fiscal admettent qu'il n'y a pas lieu *de prendre pour base de la perception les qualifications civiles*. Le droit fiscal « n'est pas lié par les catégories de » droit privé ou les formules de la jurisprudence civile. Il » peut, au contraire, *par une libre recherche*, établir l'assiette » de l'impôt car les définitions mêmes de la loi civile ne » sont pas nécessairement valables en droit fiscal et il est » faux de prétendre que la loi fiscale se réfère toujours à la » loi civile pour connaître la matière imposable¹. »

Citons, dans le même sens, l'opinion de M. Corneille :
« Qu'est-ce, en effet, que la loi fiscale? C'est une loi des

1. Trotabas, *op. cit.*, p. 216.

2. Trotabas, *op. cit.*, p. 233.

» tinée à frapper la matière imposable et qui la saisit là où
 » elle se trouve sans s'inquiéter de façon primordiale des
 » conditions où elle s'y trouve et qui la saisit *telle qu'elle*
 » *apparaît, en fait, sans se préoccuper de savoir ce qu'elle*
 » *vaut en droit*; la loi fiscale frappe des *états de fait et non de*
 » *droit* et dans ces états de fait elle fait un départ entre ce
 » qui tombera sous le coup de l'impôt et ce qui pourra lui
 » échapper.¹ »

Les commissaires du gouvernement, MM. Labouchère
 Andrieux et Berget partagent la même opinion.

108. Pour tous ces auteurs, du reste, la jurisprudence consacrerait les principes et ne tiendrait pas compte pour interpréter les textes fiscaux des règles du droit civil.

Signalons, par exemple, l'analyse que M. Trotabas donne de la jurisprudence. Pour lui, nos tribunaux ne consacrent nullement le recours au droit privé.

C'est ainsi, dit-il, que la jurisprudence n'hésite pas à qualifier « *revenu* », au regard du fisc, des sommes qui sont qualifiées « *capital* », au regard du droit privé².

De même M. Trotabas indique qu'il a été jugé que certaines personnes qui ne sont pas *commerçantes* réalisent des bénéfices commerciaux³; que certaines activités qui, en droit privé, sont considérées comme contraires aux bonnes mœurs, tombant sous le coup de la loi pénale, ont

1. D. P. 22.3.36.

2. V. arrêt précité, C. E., 15 février 1923, note Trotabas; C. E., 5 février 1925, D. P. 25.3.25; Cass. civ., 1^{er} juillet 1925, D. P. 26.1.19, note Charles-Ambroise Colin.

3. V. arrêt précité, 5 janvier 1923.

une existence régulière vis-à-vis du droit fiscal¹. Enfin M. Trotabas signale que la jurisprudence se sépare du Code civil lorsqu'elle refuse des intérêts au contribuable qui obtient la restitution d'un impôt².

109. III. *Les tempéraments au principe de l'autonomie.*

Les conséquences, dans le domaine de l'interprétation, de la théorie de l'autonomie du droit fiscal sont atténuées par les *limites* que les partisans de la conception autonomiste eux-mêmes assignent à leur théorie.

« Autonomie ne veut pas dire indépendance totale et violation systématique », écrit M. Trotabas. Le droit administratif, dont on ne conteste pas l'autonomie, fait appel non seulement parfois à *l'esprit de la loi de droit privé mais même parfois à son texte*. Il en est naturellement de même en droit fiscal : son autonomie n'entraîne pas une ignorance des principes du droit privé *et il est parfois tributaire de ses disciplines*. La raison bien simple est que toute autonomie, toute spécification ne se conçoit jamais d'une manière absolue, mais font au contraire partie d'un ensemble, de l'unité juridique dont toute discipline est solidaire. Il en résulte que l'on doit reconnaître l'existence d'un certain « fonds commun juridique » qui rend le droit fiscal nécessairement tributaire du droit privé parce que ce droit

1. C. E., 8 juin 1923, D. P. 23.3.65 (6^e espèce); Cass. req., 21 novembre 1893, D. P. 99.1.41; Cass. crim., 8 avril 1922, D. P. 22.1.125.

2. C. E., 29 décembre 1868, *Lebon*, p. 1082; C. E., 26 février 1875, D. P. 75.3.119; C. E., 28 décembre 1877, D. P. 78.3.34; Cass. civ., 6 novembre 1900, D. P. 01.1.186; C. E., 27 juillet 1923, S. 27.3.41-47, note Génv.

commun se rapproche « pour une grande part de ce que nous appelons aujourd'hui le droit civil¹ ». Mais, pour cet auteur, « ce droit commun n'embrasserait pas tout le droit civil; il n'en retiendrait que les notions les plus compréhensibles à charge encore de les assouplir² ».

§ 2. LA CRITIQUE DE L'INTERPRÉTATION LITTÉRALE
AU PROFIT DE L'ANALOGIE ET DE LA LIBRE RECHERCHE
SCIENTIFIQUE.

110. Dans le *Recueil d'études sur les sources du droit en l'honneur de Fr. Gény*, M. Trotabas a repris le développement de la thèse précédente par la critique du principe de l'interprétation littérale des lois fiscales.

« L'ancienneté du principe de l'interprétation stricte » des lois fiscales que l'on peut tenir pour acquise, écrit M. Trotabas, est-elle réellement le signe d'une tradition » et donne-t-elle à notre formule la valeur d'une « leçon » qui s'impose incontestablement? Ne serait-ce pas, au » contraire, le cas d'observer que si certaines matières ou » certaines règles prennent de la qualité en vieillissant, » d'autres se vermoulent ou se périment. Certes la coutume crée du droit, mais elle n'assure pourtant pas à la » légalité qu'elle fait naître une pérennité absolue; peut- » être l'expression maintenue de l'interprétation littérale

1. Trotabas, *op. cit.*, p. 225-226.

2. G. Renard, *La Droit, la Logique et le Bon sens*, Paris, 1925, p. 321, cité par M. Trotabas : *Essai sur le droit fiscal*, p. 226. — Cpr. dans le même sens, les conclusions de M. Corneille sous Conseil d'Etat, 29 mars 1917, R. D. P., 1917, p. 269.

» n'est-elle plus aujourd'hui qu'une enveloppe vidée de son contenu coutumier¹ ».

Après avoir rattaché la formule *in dubio contra fiscum*, ainsi que nous l'avons vu, au régime des preuves et non à l'interprétation littérale, M. Trotabas donne à celle-ci un second sens « qui s'attache à la formule de l'interprétation » littérale et qui est, à la vérité, le plus fréquemment visé » par la jurisprudence et les auteurs : il tend simplement » à interdire à l'égard des lois fiscales l'interprétation par » analogie. Sous ce nouvel aspect, l'interprétation littérale » implique d'une part que le juge *ne possède aucun pouvoir constructif à l'égard de la loi fiscale* et, d'autre part, » que celle-ci est soumise à des règles exceptionnellement » restrictives d'interprétation. Or, cette attitude se révèle à » l'examen fausse sous ses deux aspects.

» *Le pouvoir créateur de la jurisprudence fiscale*, que de nombreux auteurs contestent, paraît néanmoins certain. » Il n'est, en effet, que de lire attentivement les décisions » du juge fiscal, qu'il soit judiciaire ou administratif, pour » s'en convaincre. Du point de vue théorique, on notera » d'ailleurs que le pouvoir d'élaboration de la règle de droit » par le juge est, en quelque sorte, spontané chaque fois » que l'on se trouve en présence d'un juge objectif : or la » nature objective du contentieux fiscal ne peut faire aucun » doute à mes yeux. Mais pour ceux-là mêmes qui ne voudraient pas adopter cette conception du contentieux fiscal, n'est-il pas évident que le juge de l'impôt, d'une manière permanente « construit » sur la loi fiscale des

1. Trotabas, *Essai sur le droit fiscal*, p. 102.

» formules positives que révèlent les créations de sa juris-
 » prudence? Et les auteurs qui proclament la formule de
 » l'interprétation littérale, c'est-à-dire, selon Littré, de
 » l'interprétation « selon la lettre » avec la précision d'une
 » chose « prise au pied de la lettre », admettent eux-mêmes
 » que cela comprend l'interprétation extensive, ce qui im-
 » plique en français une extension, c'est-à-dire toujours
 » selon Littré « l'action d'étendre une loi, un article, des
 » objets qui n'y étaient pas d'abord inclus ». En présence
 » de cette constatation, et de ces résultats si éloignés des
 » principes hautement proclamés de l'interprétation litté-
 » rale, le doute se précise, semble-t-il, sur l'exactitude de
 » cette formule et sur sa réelle portée.

» Quant aux *règles restrictives d'interprétation* qui s'ap-
 » pliqueraient à la loi fiscale, elles s'expriment, on vient
 » de le voir, par le *rejet de l'analogie*. Pour comprendre cette
 » formule, il est nécessaire de la confronter aux conclu-
 » sions des auteurs qui ont étudié le problème général de
 » l'interprétation de la loi. L'analyse la plus fouillée qui ait
 » été faite à ce jour des méthodes d'interprétation du droit
 » positif, due au Doyen Gény, dont l'autorité s'impose ici
 » avec une force particulière, quelque difficile qu'elle soit à
 » ramener à des formules écourtées, paraît exprimer essen-
 » tiellement la distinction de l'interprétation qui se rap-
 » porte à la loi, source de droit positif, et de l'analogie, qui
 » doit être séparée complètement de toute source formelle
 » de droit, pour se rapporter exclusivement aux procédés
 » de la libre recherche scientifique. En présence de cette
 » formule, toute loi, de quelque nature qu'elle soit, peut

» être l'objet d'interprétation, celle-ci allant jusqu'à l'ex-
» tension, mais aucune loi ne peut être l'objet d'une appli-
» cation par analogie. La formule est nette. »

« Quand les auteurs de droit fiscal prétendent donc que
» la loi fiscale tient de sa nature de ne point s'interpréter par
» analogie, c'est donc simplement parce que, contrairement
» à l'analyse du Doyen Gény, ils intègrent l'analogie dans le
» concept élargi de l'interprétation. Mais si l'on adopte l'ana-
» lyse du Doyen Gény et si l'on distingue avec lui interpréta-
» tion et analogie, il en résulte tout naturellement que la loi
» fiscale suit le sort de toute autre loi : c'est la thèse qui pa-
» raît devoir être adoptée et, par là, je crois pouvoir invo-
» quer l'autorité du Doyen Gény, pour proclamer au regard
» de ces analyses théoriques, que le prétendu principe de
» l'interprétation littérale des lois fiscales n'est qu'un truisme
» trompeur¹ ».

111. Sans apprécier pour l'instant, au fond, quant aux lois d'enregistrement, la thèse de M. Trotabas il faut bien concéder qu'il a posé très nettement le problème de l'analogie en droit fiscal en comprenant ce procédé parmi ceux de la « libre recherche scientifique » et en soulignant que la doctrine classique, bien qu'ayant admis une distinction entre interprétation extensive et analogie, continue à situer l'analogie parmi les procédés d'interprétation de la loi positive.

112. Ayant ainsi nettement précisé la notion de l'ana-

1. Trotabas, *op. cit.*, p. 104-105-106.

2. Trotabas, *op. cit.*, p. 106.

logie, M. Trotabas accepte ce procédé en droit fiscal et soutient que « malgré toutes les affirmations de doctrine et de jurisprudence, il est certain que l'analogie fait partie des règles *positives* et *appliquées* de notre législation fiscale ».

« Voici par exemple, dit M. Trotabas, la loi de 1917 qui établit un impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales » : l'Instruction administrative décide, pour interpréter cette notion de profession commerciale, de « s'attacher moins à la nature juridique des actes accomplis qu'à leur *analogie* avec les opérations que comporte l'exercice des professions dont le caractère commercial est indiscuté » et c'est bien ce que fait chaque jour la jurisprudence »...

Et de même, « en dehors, cette fois-ci, d'une formule légale, ne doit-on pas convenir que l'emploi de l'analogie par le juge apparaît nécessairement lorsque le juge se livre à une analyse *du fait*. Et si l'on tient compte de la place qu'occupe *cette appréciation du fait* dans le contentieux fiscal, soit devant la juridiction administrative soit devant la juridiction judiciaire, avec les pouvoirs de fait de la Cour de cassation en matière fiscale, n'est-on pas conduit, par là, à comprendre le pouvoir large du juge fiscal, à l'égard de la loi fiscale et à reconnaître une fois de plus l'erreur de la formule restrictive de l'interprétation littérale¹ ? »

N'y a-t-il pas, affirme encore M. Trotabas, de nombreux

1. Trotabas, *op. cit.*, p. 106. — M. Trotabas admet que, dans de nombreux arrêts, le juge écarte le raisonnement par analogie non parce qu'il est impossible, mais inutile (Trotabas, *op. cit.*, p. 107 et 108).

arrêts dans lesquels le juge « révèle toute sa liberté créatrice au regard de la loi fiscale dès qu'aucune disposition positive n'interdit une certaine interprétation¹. »

113. Du reste, pour M. Trotabas, à côté de « ces raisons techniques de condamnation, il faut relever que « l'interprétation littérale par sa rigidité se condamne elle-même ».

Maintenir les principes classiques d'interprétation des lois fiscales ce serait « méconnaître tout le mouvement en faveur de l'interprétation idéaliste des lois », « le rôle de *collaboration* imparti au juge, rôle qui s'impose particulièrement dans les matières fiscales où le juge doit apprécier objectivement à l'égard de tout contribuable les manifestations du pouvoir fiscal² ».

Cette particularité, dans le domaine de l'interprétation ne pourrait, du reste, se justifier par la nature ou l'objet de ces lois comme l'admet la doctrine classique. « Pourquoi les lois qui régissent l'état des personnes, leur honneur, leur propriété, leur corps même, seraient-elles soumises à un droit commun d'interprétation, auquel on vient seulement soustraire les lois qui atteignent, pour les besoins du fisc, leur portefeuille? Pourquoi n'en serait-il pas des lois fiscales comme des autres lois? Certes le droit doit organiser la défense des intérêts privés, mais il les défend tous à un même titre, et il n'y a pas de raisons pour que les dispositions qui régissent le statut du contribuable soient autrement interprétées que celles qui régissent le

1. Trotabas, *op. cit.*, p. 108. — M. Trotabas cite l'arrêt du C. d'Etat, du 10 août 1926, D. P. 27.3.30.

2. Trotabas, *op. cit.*, p. 107.

statut de tout autre débiteur, public ou privé, également respectable¹. »

Il n'y aurait donc pas lieu d'admettre en droit fiscal des principes d'interprétation différents de ceux acceptés pour les autres disciplines juridiques et il faudrait conclure que le principe de la « libre recherche scientifique » s'applique en droit fiscal aussi bien qu'en toute autre matière.

SECTION II

La réfutation par la doctrine de la thèse de la libre recherche et de l'analogie.

114. Nous avons vu déjà ce que pensent M. GénY, M. Pilon, M. Gothot de l'analogie et de la libre recherche scientifique en droit fiscal.

Mais nous avons négligé jusqu'ici d'examiner le problème sous l'aspect particulier que lui donne M. Trotabas en le rattachant au particularisme du droit fiscal.

Il nous faut envisager l'opinion des auteurs sur ce point de vue dans le domaine de l'enregistrement.

115. Le droit fiscal et, plus particulièrement l'enregistrement, *ne peut être un droit autonome, particulariste*; il est au contraire dominé par le droit privé.

Telle est la conception classique sur les rapports du droit privé et du droit fiscal.

La Doctrine proclame ce principe et consacre la suprématie du droit privé vis-à-vis du droit fiscal.

1. Trotabas, *op. cit.*, p. 107.

116. Alors que le *législateur fiscal* reste libre, de s'affranchir du droit privé, on admet très généralement que l'*interprète*, lui, doit combler les lacunes de la loi fiscale à l'aide des principes de droit commun¹.

Il en résulte que, en matière d'assiette de l'impôt, lorsque la loi d'enregistrement ne nous donne pas de définition des matières qu'elle frappe, l'interprète doit avoir recours aux définitions fournies par la loi civile. Or, très généralement, la loi fixe le tarif des droits et en règle la liquidation, mais ne définit pas la matière imposable : c'est donc très fréquemment que l'interprète aura recours au droit privé.

Par là, l'enregistrement sera bien de tous les impôts celui qui « touche de plus près au droit », celui dont l'application se fait presque exclusivement suivant des éléments juridiques² ». Les droits d'enregistrement ont pour caractère propre d'être perçus sur des « actes et mutations », sur des opérations juridiques, sur des situations juridiques et c'est en ce sens surtout que « le droit civil domine le droit fiscal ».

1. Sirvin, *Traité du droit de contrôle de l'Enregistrement*, n° 41; Gothot, Galopin, *Cours de droit fiscal, Les droits d'Enregistrement*, p. 9-10, n° 6-9; Hauchamps, *Droit civil et droit fiscal*, dans *Annales du Notariat et de l'Enregistrement*, Bruxelles, n° de septembre 1931, signé C. H.; Dubois, *Cours de droit civil approfondi dans ses rapports avec l'Enregistrement*, inauguré à Nancy, en 1875; Wahl, *Traité de droit fiscal*, p. 15 : « Le droit civil est formé, il constitue une science qui domine le droit fiscal et n'est pas dominé par lui »; Allix et Lecerclé, *Les droits d'Enregistrement*, Préface, p. xxvii; Laborde-Lacoste, *op. cit.*, p. 100 : « Lorsque la loi d'Enregistrement n'a pas statué sur un point déterminé, il faut recourir au droit commun »; Dublineau, cité par Bonnacase, *Précis de pratique judiciaire et extra-judiciaire*, p. 429 : « Là où la loi spéciale est muette, la loi générale reprend son empire. Par contre, les principes de droit commun ne peuvent être opposés à la loi spéciale que dans les cas non prévus par cette loi »; Camille Rosier, *Le droit privé domine-t-il toujours le droit fiscal*, dans *Nos finances*, mars 1938, p. 12 et 108.

2. Gény, *Le particularisme du droit fiscal*, dans *Mélanges Carré de Malberg*, p. 199.

Une impressionnante doctrine soutient ces mêmes principes¹.

Déjà M. Demante écrivait : « Loin que les règles de la » perception découlent exclusivement des lois spéciales, il » n'est pas une seule question fiscale qui ne suppose au » préalable une question d'ordre purement civil, car si la » loi fiscale fixe le tarif de l'impôt et en règle la liquidation le » droit civil en détermine l'exigibilité. Dire que l'interpré- » tation de la loi fiscale est étrangère aux principes de droit » civil, c'est dire qu'on peut tirer les conséquences d'un » raisonnement sans en connaître les prémisses². »

Championnière et Rigaud affirmaient non moins nettement la même idée : « L'application de la loi fiscale exige celle de deux législations, tantôt ce sont les règles particulières à la loi spéciale qu'il faut mettre en œuvre, tantôt on doit appliquer celles de la loi commune.

» Ainsi s'agit-il de la nécessité de l'enregistrement, des délais de paiement du débiteur du droit, de sa prescription c'est la loi fiscale qu'il faut interroger, mais doit-on établir le droit, reconnaître son exigibilité, en déterminer la quotité, la difficulté roule le plus souvent sur l'examen de la loi civile³. »

« Il n'y a pas deux droits civils, écrivait Laurent, il n'y en a qu'un⁴; quant à la loi de frimaire elle ne définit pas

1. V. dans ce sens : Guillouard, *Traité du cautionnement et des transactions*, p. 421; L.-H. Guilhot, *Manuel de droit fiscal*, p. 6, n° 9; Matter, sous Cass. civ., 30 novembre 1925, D. P. 26.1.133; Dalloz *Rép.*, *Suppl.* 7, V° « Enregistrement », n° 12 (1891); Pilon, sous Cass. req., 29 octobre 1930, D. P. 30.1.148; *Principes et technique des droits d'Enregistrement*, p. 44 et 108.

2. Demante, *Principes de l'Enregistrement*, t. I, p. 3.

3. Championnière et Rigaud, *Traité des droits d'Enregistrement*, t. I, p. 15, n° 16.

4. Laurent, *Droit civil*, t. XXVIII, n° 398.

les conventions, elle les tarifie et les tarifie d'après le droit civil. »

C'était encore l'opinion de Pont¹ : « La loi fiscale tarifie les actes et les contrats, elle n'en définit aucun ; par conséquent elle se réfère aux définitions de la loi civile et n'entend en aucune manière que ce qui est une vente, un bail, une société, une transaction pour tout le monde, soit autre chose qu'une transaction, une société, un bail, une vente pour la Régie. »

C'est aussi M. Valette qui s'étonnait de l'affirmation contraire et écrivait : « Si les préposés des douanes s'avisent de soutenir que les diverses marchandises taxées ou prohibées à l'importation perdent leur nom vulgaire qu'elles ont dans la langue ordinaire et prennent un nom particulier qui est leur nom de douane, par exemple que le mot vin comprend la bière et d'autres boissons fermentées, que par tissus de soie on entend aussi tissus de coton, que les mots charbons de terre signifient aussi charbon de bois, etc., et tout cela pour la perception des droits de douane, ne crierait-on pas à l'arbitraire et le commerce ne protesterait-il pas contre un tel abus de la loi ? N'est-ce pas tout aussi bizarre que le fisc veuille appeler chez nous propriété ce qui est jouissance temporaire du droit de bail, donation ou vente ce qui est transaction, cautionnement ou obligation principale ce qui est hypothèque, etc². »

Plus près de nous, M. Wahl émet la même opinion : « Ce n'est plus du droit fiscal qu'il s'agit quand on se demande

1. Pont, *Des petits contrats*, t. II, p. 325.

2. Valette, *De la jurisprudence actuelle sur les droits d'Enregistrement*, dans *Mélanges de droit, de jurisprudence, de législation*, t. I, p. 208.

qu'elle est la nature d'un acte ou d'un contrat et, par suite, quels droits lui sont applicables : le droit civil ou le droit commercial peuvent seuls répondre et c'est à eux qu'il faut s'adresser¹. »

117. Indiquons enfin que l'*Administration de l'Enregistrement* soutient, elle aussi, que lorsque la loi fiscale ne définit pas la matière imposable, c'est au droit privé qu'il faut recourir.

« Les lois fiscales étant des lois spéciales, le droit commun s'applique dans toutes les hypothèses pour lesquelles elles n'ont point statué². »

« C'est un principe constant qu'en toute matière où la loi spéciale est muette, la loi générale reprend son empire³. »

Spécialement en matière de prescription, l'Administration de l'Enregistrement invoque la prescription trentenaire toutes les fois que la loi fiscale n'a pas établie une prescription plus courte⁴.

De même, en principe, l'Administration de l'Enregistrement prétend que lorsque la loi fiscale ne définit pas la matière imposable, ce sont les définitions données par le droit privé qui doivent s'appliquer. « Lorsqu'une loi d'enregistrement établit un impôt sur une convention, elle se réfère virtuellement à la loi civile pour la détermination du caractère de cette convention⁵ ».

1. Wahl, *op. cit.*, t. I, n° 69. — V. aussi rapport du conseiller Fabry, sous Cass., 26 juin 1924, R. E. 8021 : « La loi fiscale doit, à moins de disposition contraire, être interprétée conformément au droit commun : ce mot est, en effet, le régulateur de nos lois d'impôt, dont il dirige et précise l'application. »

2. *Cours de Lyon*, p. 48.

3. I., n° 3255, § 12.

4. I. précitée, n° 3255, § 12.

5. R. E., art. 9196.

118. En droit fiscal et spécialement en matière d'enregistrement, il ne semble donc pas possible de soutenir que la matière imposable est constituée, en principe, par des *états de faits*; cette matière imposable est constituée par des *états de droit* : la loi d'enregistrement ne frappe que des situations de droit, des opérations juridiques, telles qu'elles sont déterminées par le droit commun. C'est, du reste, parce que « cette situation de droit présente une telle importance que la Régie a le droit — non formellement reconnu par la loi — mais qui ne lui a jamais été contesté, ni par la Doctrine, ni par la jurisprudence, de restituer aux actes leur véritable nature et de percevoir les droits d'après la nature juridique de l'opération, telle qu'elle est déterminée par le droit commun et non d'après une situation de fait¹ ».

119. Remarquons, enfin, que cette insuffisance de la législation fiscale peut aussi quelquefois amener l'interprète à faire application non des règles de droit civil, mais, par exemple, des règles de procédure civile². C'est ainsi qu'en matière de preuve le recours aux modes de preuve du droit privé est admis. Ainsi que le fait remarquer M. Dublineau³ « la loi fiscale a édicté un ensemble de mesures permettant de prouver l'existence des mutations, » de contrôler les évaluations, soit en valeur vénale, soit en revenu qui servent de base à la perception des droits d'enregistrement; d'établir les dissimulations de prix

1. V. Pilon, *Principes et technique*, p. 50, n° 102.

2. Wahl, t. II, n° 766; L.-H. Guilhot, *Manuel de droit fiscal*, p. 6.

3. Dublineau, *op. cit.*, p. 981. — V. aussi en ce sens, Bonnetcase, *Précis de pratique judiciaire et extrajudiciaire*, p. 431 et suiv.

» et l'inexactitude des déclarations et attestations de
» dettes dans les déclarations de successions; mais elle ne
» renferme aucune disposition particulière relative aux
» moyens de preuve à employer pour établir l'existence
» des autres faits juridiques pouvant donner lieu à inter-
» prétation. On ne saurait en conclure, ajoute l'auteur,
» que le législateur a entendu priver sur ce point l'admi-
» nistration de toute action pour la répression de la fraude
» ou le redressement des erreurs. Il est de principe que
» lorsque la loi spéciale est muette, la loi générale reprend
» son empire. »

Il faut donc admettre que toutes les preuves de droit commun compatibles avec la loi fiscale sont applicables en matière d'enregistrement.

CHAPITRE II

JURISPRUDENCE

120. Comme pour la Doctrine, bornons-nous à rappeler la position du principe de la jurisprudence, sa fidélité aux doctrines classiques d'interprétation.

Il nous faut insister à son sujet, avant tout, sur la solution qu'elle donne à *l'autonomie du droit fiscal*

Mais ce serait fournir (section I) un tableau bien incomplet, une vue bien inexacte de cette jurisprudence que de ne pas souligner certains arrêts qui consacrent le *principe d'analogie* (section II) et surtout de ne pas signaler — ce qu'on a trop laissé dans l'ombre jusqu'ici — le *rôle créateur*, le *pouvoir constructif* de la jurisprudence dans le droit de l'enregistrement, par les Codes le plus souvent, mais quelquefois au delà des Codes eux-mêmes (section III).

SECTION I

La jurisprudence et l'autonomie du droit fiscal.

121. Contrairement à l'opinion émise par les partisans de la théorie de l'autonomie du droit fiscal, la jurisprudence reconnaît fermement, nous semble-t-il, qu'en cas

d'insuffisance de la législation fiscale, c'est le droit civil qui doit être appliqué.

Ainsi notre jurisprudence fait échec aux principes autonomistes et consacre par là même la théorie suivant laquelle le droit privé domine le droit fiscal.

122. C'est, par exemple, en matière de prescription, où la loi de l'enregistrement n'édicte des délais spéciaux que dans un certain nombre de cas, que notre Cour de cassation applique les délais de prescription énoncés par le Code civil¹.

123. C'est aussi en se basant sur les principes du Code civil que la Cour de cassation a décidé par son arrêt du 30 novembre 1925 (Cass. civ., D. P. 26.1.135 *rapport Matter*) qu'au point de vue de la perception des droits d'enregistrement, la résolution prononcée pour défaut de paiement du prix, non au profit du vendeur, mais à la demande d'un créancier subrogé dans ses droits ou d'un concessionnaire, fait passer dans le patrimoine de celui-ci un bien dont il n'était pas propriétaire, antérieurement à l'acte résolu. Notre Cour suprême a ici déterminé les effets de la résolution prononcée au bénéfice d'un créancier subrogé en partant des principes du Code civil tant dans ses dispositions sur la résolution (art. 1179-1654) que dans celles relatives à la subrogation (art. 1250 et s.).

1. Prescription : Cass. civ., 27 juillet 1870, D. P. 70.1.413; 14 décembre 1870, D. 71.1.88, I. 2420, § VI; 2 décembre 1873, D. P. 74.1.108, I. 2482, § 4 et 5; 24 août 1874, S. 75.1.129, I. 2495, § 4; 12 juin 1883, I. 2687, § 1; 16 décembre 1907, I. 3255, § 12; Req., 5 mars 1935, S. 11.35,

124. Signalons, également, une application intéressante qu'a faite de la théorie qui admet le recours au droit privé, la Chambre des requêtes par son arrêt du 29 octobre 1930 (D. P. 30.1.148, note Pilon). Les intérêts des créances ne sont assujettis à l'impôt sur le revenu établi par l'article 38 de la loi du 31 juillet 1917 que s'ils constituent des produits de cette créance. Tel est le cas pour les intérêts courus depuis la condamnation au paiement d'une indemnité délictuelle ou quasi-délictuelle. Que décider pour les intérêts alloués du jour du fait dommageable jusqu'au jour de la condamnation, à titre de complément d'une somme principale ? Si on applique, en droit fiscal, les principes civilistes il faut admettre que ces intérêts, partie intégrante de l'indemnité comme la somme principale elle-même, ont un caractère exclusivement compensatoire et ne sauraient, par suite, être considérés comme des produits de la créance d'indemnité qui n'existe qu'à partir de la condamnation.

C'est cette solution qu'a adoptée la Cour de cassation consacrant, une fois de plus, la dépendance du droit fiscal vis-à-vis du droit civil¹.

125. De même, une jurisprudence constante proclame, conformément au principe, le recours au droit privé pour établir le caractère de la convention tarifée par la loi fiscale. « Si le droit fiscal de l'enregistrement, porte un arrêt du 6 juillet 1871, pose la base des droits à percevoir et en fixe la quotité, il appartient à l'Administration de rechercher, pour l'application de la loi fiscale, quelles sont, d'a-

1. Citons aussi la jurisprudence de la Cour de cassation dans son arrêt du 26 juin 1924, R. E. 8021.

près les règles ordinaires de droit commun, la nature réelle et le caractère légal des actes et des contrats qui donnent ouverture à la perception¹ ».

Ainsi, par exemple, la jurisprudence a affirmé que le caractère d'opération à titre onéreux, attribué par le Code civil aux conventions matrimoniales lie l'interprète fiscal, contrairement aux prétentions de la Régie. Par l'arrêt du 2 août 1899 la Cour de cassation a décidé qu'il n'y avait qu'à s'incliner devant la nature juridique reconnue par le Code civil aux conventions matrimoniales².

126. Enfin la Cour de cassation reconnaît formellement qu'on peut aussi recourir aux règles de procédure civile ou de droit commercial, pour combler les lacunes de la loi fiscale³.

SECTION II

La jurisprudence et l'analogie.

127. Le principe de l'analogie est sévèrement prohibé par la jurisprudence qui refuse toute « addition » aux textes fiscaux.

1. I. 2426, § 2. — V. dans le même sens : Cass. req., 20 mars 1855, I. 2042, § 3; 29 juillet 1863, I. 2474, § 10; 5 juillet 1870, I. 2414, § 3; 20 août 1850, I. 1875, § 2; 23 mai 1853, I. 1982, § 7; 5 et 6 mars 1855, I. 2042, § 10 et 11; 10 novembre 1858, I. 2142, § 4; 9 juillet 1861, I. 2201, § 4; 20 août 1867, I. 2362, § 1; 6 juin 1877, D. 77.1.365.

2. S. 1900.1.233.

3. Cass., 23 mai 1853, S. 53.1.537, I. 1982, § 7; Cass., 3 mai 1854, D. P. 54.1.324, I. 2019, § 9; Cass. req., 21 octobre 1895, I. 2900, § 6; Cass. req., 15 février 1899, I. 2797, § 4; Cass. civ., 13 novembre 1901, J. E. 26.183, I. 3078.

Cependant, quelquefois, la jurisprudence a fait échec à ce principe et appliqué une loi par analogie.

128. Un des arrêts rendus en ce sens est celui du 29 décembre 1868¹.

L'article 69 § 2, n° 6 de la loi de frimaire transforme le tarif des droits de mutation, variable suivant la nature des droits transmis, en un tarif unique plus réduit pour les « cessions d'actions et coupons d'actions mobilières des compagnies d'actionnaires ». Ce texte n'aurait pas d'application si on l'appliquait à la lettre, car de nouvelles lois ont réglé cette question. Mais la jurisprudence l'applique par analogie à *toutes* les sociétés, pourvu que la transmission puisse avoir lieu « en faisant abstraction des meubles et immeubles appartenant à la société ». Pour justifier l'application par analogie donnée à ce texte, la Cour de cassation s'est contentée de dire que le législateur « a voulu » favoriser le commerce et l'industrie en facilitant la circulation des capitaux qui y sont engagés ».

129. C'est aussi une application par analogie qu'a faite l'arrêt du 11 février 1925 (R. E. 8142) au sujet de l'article 39 de la loi de frimaire. Le texte frappe de pénalités les « *tuteurs* » et « *curateurs* ». La Cour de cassation applique par analogie ce texte au père *administrateur légal*. « Attendu, lit-on dans l'arrêt, que si ledit article 39 ne vise expressément que les « tuteurs et curateurs » il ne saurait être douteux que le législateur, en se servant des expressions « tu-

1. D. P. 69.1.73, note Ch. Beudant.

teurs et curateurs », loin d'exclure le père administrateur légal, a entendu le comprendre dans cette disposition ».

Rappelons qu'un arrêt de la Chambre civile, déjà cité, du 10 novembre 1874¹ adoptait un principe d'interprétation contraire et décidait que les pénalités édictées par l'article 39 de la loi de frimaire ne pouvaient être appliquées au *mari administrateur légal* des biens de sa femme.

Or, il n'y a pas lieu de faire jouer pour le père administrateur légal une règle différente de celle établie pour le mari administrateur légal des biens de sa femme.

SECTION III

La jurisprudence et la libre recherche scientifique.

130. S'il est exact que la jurisprudence se conforme, le plus souvent, aux règles classiques d'interprétation des lois, il n'est pas moins vrai qu'il est facile de souligner l'existence, dans le droit de l'Enregistrement, *de grandes constructions jurisprudentielles*, complémentaires des solutions légales positives, et qui font preuve d'un esprit d'interprétation large s'apparentant à la libre recherche scientifique.

Il n'est point dans notre objet d'en donner une vue détaillée et complète; il nous suffira d'en citer quelques applications en les groupant autour des principes de la matière.

1. I. 2509, § II.

131. S'agit-il d'établir les *faits générateurs* des droits d'enregistrement, nos tribunaux ont chaque jour à déterminer, en pleine souveraineté, s'il y a ou non *usage* par acte public, en justice ou devant les autorités constituées, si bien que la somme de leur décision permet de dégager une notion particulièrement féconde de l'usage qui ne doit à la *loi* que le nom¹. Bien plus, si, en principe, l'usage des conventions verbales ne rend pas les droits exigibles, la jurisprudence, sans le secours d'aucun texte, s'est efforcée de limiter ce principe très préjudiciable au Trésor par une série d'atténuations bien connues qui en restreignent beaucoup la portée².

A l'inverse, alors que l'exigibilité du droit de titre est rigoureusement limitée par l'article 69, § 2, n° 9, alinéa 5 de la loi de frimaire, aujourd'hui article 92 de la Codification, à l'hypothèse des *jugements*, nos tribunaux et la Cour de cassation n'hésitent pas à l'étendre aux actes autres que les jugements et voici comment les auteurs justifient cette extension, en constatant d'ailleurs, qu'elle est contraire à l'interprétation restrictive des lois fiscales : « Puisque le » titre résultant, après coup, de l'acte ou du jugement » donne aux parties les mêmes avantages que s'il avait été » dressé au moment de la convention, il est *juste* qu'il » donne ouverture aux mêmes droits³. »

132. De même, pour la portée dans le temps des lois fiscales c'est la distinction jurisprudentielle, si critiquée,

1. Pilon, p. 230, n° 489; Allix et Lecerclé, p. 172; Laborde-Lacoste, p. 57, n° 108.

2. Pilon, p. 237, n° 460.

3. Pilon, p. 441, n° 809; Allix et Lecerclé, p. 186; Laborde-Lacoste, p. 224, n° 410.

mais toujours appliquée, des *droits acquis* et des *simples expectatives* qui délimite, pour nos tribunaux et la Cour de cassation la sphère d'application territoriale de la loi¹.

133. C'est encore la jurisprudence qui a dû dégager entièrement la portée d'application du principe que le droit exigible est celui qui correspond le mieux à la nature des actes et des mutations et fixer les droits respectifs des parties et de l'Administration sur cette qualification des actes².

134. La théorie des *nullités* en droit fiscal, avec son corollaire si original l'*imperfection*, doit également beaucoup à la conception vraiment prétorienne que la jurisprudence consacre en envisageant les actes nuls comme faits généra-teurs de droits, puisque de cette jurisprudence se dégage, aux dires de M. Pilon, cette conclusion³ : « La nullité dont l'acte est entaché n'empêche pas la perception du droit d'enregistrement auquel il est assujetti d'après sa nature, qu'il s'agisse d'une nullité absolue ou d'ordre public, d'une nullité de fond ou de forme. La nullité, quels qu'en soient la cause et le caractère, n'empêche pas que *l'impôt soit perçu comme si l'acte était valable* » : le receveur n'est pas juge de la validité des actes.

135. De la même façon, si la distinction des dispositions dépendantes et indépendantes se trouve formellement écrite dans les textes, le critérium de la dépendance et de

1. Pilon, p. 25, n° 44; Laborde-Lacoste, p. 88, n° 160.

2. Pilon, p. 379, n° 698; Laborde-Lacoste, p. 192, n° 356.

3. Pilon, n° 519, p. 265; Laborde-Lacoste, p. 198, n° 366 et suiv.; Jean Yaigre, *Nullité et imperfection en droit fiscal*, thèse Bordeaux, 1932.

l'indépendance est tout entier l'œuvre des arrêts, réalisée en dehors des lisières de tout texte¹.

La jurisprudence a dû également sans secours de texte, fixer les conditions d'application de la compensation² comme mode d'extinction des droits d'enregistrement et, au surplus, beaucoup de cas d'imputation³ sont d'origine jurisprudentielle.

136. Au régime des preuves nous trouvons facilement des applications de droit prétorien, notamment dans le domaine des présomptions légales dont l'extension la plus caractéristique, est certainement la célèbre théorie de la propriété apparente, règle que la Cour de cassation considère comme fondamentale et d'après laquelle suivant la formule des arrêts, les impôts sont perçus d'après la *propriété apparente*⁴, sans qu'aucun texte général l'exprime. Et, à cette théorie se rattache le fameux principe de la qualité de *tiers* attribuée à l'Administration par la Cour de cassation avec la même indépendance vis-à-vis de la loi⁵.

137. Il n'est pas jusqu'au domaine des *pénalités fiscales* où la jurisprudence n'ait eu à se servir de principes très libéraux d'interprétation pour arriver à faire la part des règles de droit pénal et des règles propres aux réparations civiles applicables à ces pénalités⁶.

1. Pilon, p. 306, nos 385 et suiv.; Allix et Lecerclé, p. 394; Laborde-Lacoste, p. 213, n° 391.

2. Pilon, p. 513, n° 944.

3. Pilon, p. 516, n° 948.

4. Pilon, p. 350, n° 648.

5. Pilon, n° 81, p. 40; Allix et Lecerclé, p. 266; Laborde-Lacoste.

6. Pilon, p. 635, n° 1177; Allix et Lecerclé, p. 504; Laborde-Lacoste, p. 362, n° 616.

Ainsi, nous rencontrons, dans les théories générales de l'Enregistrement, de nombreuses solutions prétoriennes. On chercherait en vain, en effet, un principe légal formel les énonçant. Elles se justifient par la nécessité où se trouvent les tribunaux de compléter la loi.

Y a-t-il là de véritables applications de la libre recherche scientifique ? M. Marc Desserteaux a pu souligner et étudier les difficultés « pour reconnaître les cas d'application de la libre recherche¹ ».

Nous croyons fermement qu'il s'agit bien d'hypothèses ou, suivant la formule du professeur de Dijon, il y a « *réellement œuvre personnelle de l'interprète* et où, d'autre part, » cette œuvre personnelle est arrivée à rallier la majorité » des suffrages, et à faire régner un droit coutumier paisible. »²

1. Marc Desserteaux, *Recueil d'études sur les sources du droit en l'honneur de Fr. Gény*, t. I, p. 423, *La libre recherche scientifique. A quel critérium peut-on reconnaître les cas d'application de la libre recherche scientifique ?*

2. Cpr. Perreau, *Technique de la jurisprudence en droit privé*, 1924.

CONCLUSION

Après avoir ainsi retracé, d'un point de vue surtout descriptif, l'évolution des idées en matière d'interprétation des lois d'Enregistrement nous voudrions ici maintenant consigner nos opinions personnelles.

A la vérité, il ne semble pas que les principes d'interprétation doivent être différents de ceux communément admis « en droit privé positif », auquel l'impôt de l'Enregistrement se rattache par sa définition même, si étroitement : « impôt sur les actes et mutations ».

La règle de l'*interprétation littérale* reste donc fondamentale car, ainsi que le reconnaît la doctrine la plus novatrice, « la matière fiscale est strictement législative² ». Il faut aussi rattacher à cette règle, avec l'Ecole classique, l'interprétation stricte des expressions et des exceptions ainsi que l'adage *in dubio contra fiscum*, justifié, comme nous l'avons fait. Par ce principe de la légalité se trouvent sauvegardés les droits du contribuable.

Mais, nous ne pensons pas davantage qu'on doive soustraire les droits d'Enregistrement aux principes d'interprétation mis en honneur en droit privé positif par le Doyen

1. Art. 2, C. Enreg.

2. Trotabas, *op. cit.*, p. 107.

Gény, à savoir l'interprétation extensive, l'interprétation par analogie et même l'interprétation large des exceptions.

Mais alors comment opter dans chaque cas particulier entre ces principes classiques d'interprétation et la libre recherche scientifique ?

Comme en droit privé positif par la *considération des intérêts en présence* dont l'interprète doit assurer « l'équilibre »¹.

Et pour justifier expérimentalement tous ces procédés d'interprétation il suffit de faire état des créations prétoriennes de nos tribunaux et de la Cour de cassation si heureusement obtenues « au delà » du Code et des lois d'Enregistrement, mais « par le Code et les lois d'Enregistrement ».

1. Ce principe, qu'on peut appeler principe de *l'équilibre des intérêts en présence*, doit guider le jurisconsulte interprète du droit, aussi bien qu'il guide le législateur ou les organes de la coutume, toutes les fois, qu'à défaut d'un règlement privé, légitime et suffisant, il s'agit de statuer, d'autorité, les règles de conduite constituant l'organisation juridique positive. L'objet de celle-ci, en effet, n'est pas autre que de donner la satisfaction, la plus adéquate, aux diverses aspirations rivales, dont la juste conciliation apparaît nécessaire pour réaliser la fin sociale de l'humanité. Le moyen général, d'obtenir ce résultat, consiste à *reconnaître les intérêts en présence*, à évaluer leur force respective, à les peser, en quelque sorte, avec la balance de la justice en vue d'assurer la prépondérance des plus importants d'après un critérium social, et finalement d'établir entre eux l'équilibre éminemment désirable. » (Gény, *Méthode d'interprétation*, t. II, p. 167, n° 173, à propos de la « mise en œuvre pratique de la libre recherche ».)

Vu :

Le Doyen,

A. FERRADOU.

Vu, bon à imprimer :

Le Président,

M. LABORDE-LACOSTE.

Vu et permis d'imprimer :

Bordeaux, le 16 juin 1938.

Le Recteur de l'Académie,

A. TERRACHER.

BIBLIOGRAPHIE

I. — OUVRAGES, ARTICLES, RÉPERTOIRES, NOTES DE JURISPRUDENCE.

- ALLIX et LECERCLÉ. — *Les droits d'Enregistrement*, t. I, 1933.
- ANDRIEUX. — *Concl. sous Conseil d'Etat*, 15 février 1923, D. P. 23.3.9.
- AUBRY. — *Programme d'une séance de rentrée*, à la Faculté de Droit de Strasbourg, 1857.
- AUBRY et RAU. — *Cours de Droit civil français*, 4^e édit.
- BAUDRY-LACANTINERIE et HOUQUES-FOURCADE. — *Traité théorique et pratique de droit civil*, 1896.
- BERGET. — *Concl. sous Conseil d'Etat*, 5 janvier 1923, D. P. 1923.3.1.
- BLANCHE. — Note au S. 1875.1.183.
- BONNECASE. — *L'Ecole de l'Exégèse*, 2^e édit., 1924.
— *Précis de pratique judiciaire et extrajudiciaire*.
— *Préface de la thèse de Luc Robine*.
- BONNEFON. — *Etude historique sur l'impôt et l'Administration de l'Enregistrement depuis les origines les plus reculées jusqu'à nos jours*, 1 vol., Paris, 1852.
- BROCHER. — *Etude sur les principes de l'interprétation des lois*, 1862.
- CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD. — *Traité des droits d'Enregistrement, de timbre et d'hypothèques*, 2^e édit., 6 vol., y compris dictionnaire et supplément, 1851.
- CORNEILLE. — *Concl. sous Cons. d'Etat*, 21 janvier 1921, D. P. 22.3.34.
- DELISLE. — *Traité de l'interprétation juridique*, 1849.
- DELVINCOURT. — *Cours de Code Napoléon*.
- DELPECH. — « Le pouvoir « lié » des tribunaux et les lois fiscales », dans *Mélanges Carré de Malberg*, édités par Sirey, 1933, p. 83 et suiv.
- DEMANTE (Q.). — *Exposition raisonnée des principes de l'Enregis-*

- trement en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire an VII*, 1 vol., Paris, 1857.
- *Principes de l'Enregistrement en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire an VII*, 4^e édit., 2 vol., Paris, 1888-1890.
- *Programme d'un Cours de droit civil*.
- Dictionnaire des droits d'Enregistrement : de timbre, d'hypothèques et de greffe*, par les rédacteurs du *Journal de l'Enregistrement et des Domaines*, 3^e édit., 6 vol., Paris, 1874-1885; 4^e édit., 3 vol., Paris, 1907-1911.
- Dictionnaire des impôts perçus par l'Administration de l'Enregistrement*.
- DUBLINEAU. — *Traité théorique et pratique de l'Enregistrement*, 4^e édit., 1932.
- DUBOIS. — *Cours de droit civil approfondi dans ses rapports avec l'Enregistrement*, inauguré à Nancy, 1875.
- ESMEIN. — Note au S. 34.1.201 sous Cass., 9 mars 1927, 28 mai 1932, 16 juin 1933.
- FABRY. — Rapport sous Cass., 26 juin 1924, R. E. 8021.
- GARNIER. — *Répertoire général et raisonné de l'Enregistrement, des Domaines et des Hypothèques*.
- *Nouveau Traité en forme de dictionnaire*, 7^e édit., 6 vol., Paris, 1890-1892; Supplément, 1 vol., 7^e édit., Paris, 1903.
- GAUDEMET. — *L'œuvre de Saleilles et l'œuvre de Gény en méthodologie juridique et en philosophie du droit*, dans *Recueil d'études sur les sources du droit en l'honneur de F. Gény*, t. II.
- *L'interprétation du Code civil en France depuis 1814*, 1935.
- GÉNY (F.). — *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif*, 2^e édit., 1919.
- *Science et technique en droit privé positif*, 1914-1924.
- *Le particularisme du droit fiscal*, *Revue trimestrielle de droit civil*, 1931, p. 797 à 883.
- GOTHOT. — *Cours de droit fiscal*, 3^e édit., Liège, 1931.
- GUILLOUARD. — *Traité du cautionnement et des transactions*.
- GUILHOT. — *Manuel de droit fiscal*.
- HAUCHAMPS. — *Le problème fiscal*, Bruxelles, 1935.
- LABORDE-LACOSTE. — *Précis élémentaire d'Enregistrement*, 1935.
- LABOUCHÈRE. — *Concl. sous Conseil d'Etat*, 28 janvier 1921, D. P. 1921.3.312.
- Le Centenaire du Code civil*, Paris, 1904.

- MAGUÉRO. — *Traité alphabétique des droits d'Enregistrement, de timbre et d'hypothèque*, 2^e édit., 5 vol., Paris, 1909-1913.
- MALLIEUX. — *L'exégèse des Codes et la nature du raisonnement juridique*, 1908.
- MATON. — *Principes de droit fiscal, timbre, enregistrement, successions*, 2 vol., Bruxelles, 1891-1892.
- Les méthodes juridiques*, Paris, 1911.
- MOURLON. — *Répétitions écrites sur le Code civil*.
- NAQUET. — *Traité théorique et pratique des droits d'Enregistrement*, 2^e édit., 3 vol., Paris, 1899.
- PAGE (DE). — *De l'interprétation des lois*, 1925.
- PILON. — Note au D. 27.1.27.
- *Principes et technique des droits d'Enregistrement*, 1929.
- Rapport sous Cass. req.; 5 mars 1930, R. 9309.
- PONT. — *Des petits contrats*.
- Recueil d'études sur les sources du droit en l'honneur de F. Génv*, 1934.
- REVERCHON. — Note au D. 1872.1.89.
- ROBINE. — *L'interprétation des textes exceptionnels en droit civil français*, thèse Bordeaux, 1933.
- ROSIER. — *Le droit privé domine-t-il toujours le droit fiscal*, dans *Finances*, n^o de mars 1938.
- SIRVIN. — *Traité du droit de contrôle de l'Enregistrement*.
- THOMAS. — *Des intérêts moratoires en droit fiscal*, dans *Revue de droit belge*, 1891-1895, p. 364 à 365, 428 à 432.
- TROTABAS. — *Les rapports du droit fiscal et du droit privé*, D. H. 1926, *chronique*, p. 29-32.
- *Essai sur le droit fiscal*, dans *Revue de science et de législation financière*, 1928, p. 201.
- *Précis de science et de législation financière*, 2^e édit., 1931, n^o 349-357. — *Adde* : n^o 344-347, 415-416, 459-466.
- *La nature juridique du contentieux fiscal en droit français*, dans *Mélanges Maurice Hauriou*, 1929, p. 712-719 (*Introduction*), p. 741-762 (2^e partie).
- Voir aussi les nombreuses notes de cet auteurs au *Dalloz*, notamment :
 Sous Conseil d'Etat : 25 novembre 1921; — 15 février 1923, D. P. 1923.3.9; — 5 février 1925, D. P. 1925.3.25; — 31 mars 1925, D. P. 1925.3.57; — 29 avril 1926, D. P. 1927.3.49; — 25 mars 1927, D. P. 1927.3.61.

Sous Cass. civ. : 3 mai 1927, D. P. 1928.1.89; — 25 octobre 1927, D. P. 1929.1.31.

Sous Conseil de préfecture Seine : 11 juillet 1928; — et Seine-et-Oise, Seine-et-Marne, 9 novembre 1928, D. P. 1928.3.41.

Sous Conseil d'Etat : 23 décembre 1927, 8 mars 1929, D. P. 1930.3.65.

VALETTE. — *Mélanges de droit et de jurisprudence recueillis par Herold et Lyon-Caen*, 2 vol., Paris, 1880.

VANDAMME. — Note au D. 31.2.75.

VAN DER EYCKEN. — *Méthode positive de l'interprétation juridique*, 1907.

VIEL (F.). — *L'interprétation littérale des textes fiscaux et la jurisprudence de la Cour de cassation*, dans *Revue fiscale des régions libérées*, n° d'octobre et novembre, 1932.

VIZIOZ (H.). — *Observations sur l'étude de la procédure civile*, 1931.

VOISIN. — Rapport sous Cass., 7 juillet 1885, I. 2718 § 8; — rapport I. 2337 § 5.

WAHL. — *Traité de droit fiscal*, 1903.

— Note au D. 70.1.180.

II. — REVUES ET PÉRIODIQUES.

Le contrôleur de l'Enregistrement, recueil du notariat, contenant toutes les décisions administratives et judiciaires sur l'Enregistrement, le timbre, les hypothèques et le notariat (Championnière, Rigaud, Leroux, fondateurs, Paris).

Dalloz, recueil périodique et critique de jurisprudence, de législation et de doctrine, Paris (D. ou D. P.).

— recueil hebdomadaire de jurisprudence, Paris (D. H.).

Décisions du ministre des Finances.

Délibérations du conseil d'administration.

Gazette du Palais (G. P.).

Instructions générales de l'Administration (I.).

Journal de l'Enregistrement et des Domaines, Paris (J. E.).

Journal des notaires et des avocats (J. N.).

Journal du notariat, des hypothèques et de l'Enregistrement.

Journal du Palais (J. P.).

Recueil des arrêts du Conseil d'Etat statuant au contentieux, des

décisions du tribunal des conflits et de la Cour des comptes, Paris (Recueil Lebon).

Recueil de la Gazette des tribunaux, journal de jurisprudence et des débats judiciaire, Paris.

Répertoire périodique de l'Enregistrement, des Domaines et des hypothèques, directeur Le Bertre-Garnier, fondé en 1854, Paris (R. P. ou Garnier R. P.).

Revue de l'Enregistrement, du Domaine et du Timbre, fondée en 1891. E. Maguéro, directeur, Paris (R. E.).

Revue de droit belge, fondée en 1886, Bruxelles.

Revue du notariat et de l'Enregistrement, Paris.

Revue de science et de législation financières, Paris.

Revue trimestrielle de droit civil, Paris.

Sirey, recueil général des lois et des arrêts, Paris (S.).

TABLE DES MATIÈRES

Introduction.....	1
-------------------	---

PREMIERE PARTIE

LES PRINCIPES CLASSIQUES D'INTERPRETATION ET LE DROIT FISCAL

Chapitre premier. — Principe de l'interprétation littérale des textes, des expressions et des exceptions en droit fiscal. La règle « <i>in dubio contra fiscum</i> ».....	9
---	---

Rappel du principe tel qu'il est énoncé en méthodologie générale et règles qui s'y rattachent.....	9
--	---

Section I. — Principe de l'interprétation littérale des textes et des expressions dans les lois d'enregistrement.....	11
§ 1. Fondement du principe de l'interprétation littérale.....	12
§ 2. La consécration du principe par la Doctrine, l'Administration, la Jurisprudence.....	17
N° 1. Doctrine.....	17
N° 2. Administration.....	23
N° 3. Jurisprudence.....	30

Section II. — L'interprétation littérale des exceptions.....	39
§ 1. Doctrine.....	39
§ 2. Administration.....	40
§ 3. Jurisprudence.....	41

Section III. — L'interprétation en faveur du contribuable. La règle « <i>In dubio contra fiscum</i> ».....	44
--	----

Chapitre II. — L'interprétation à l'aide d'éléments extérieurs à la formule légale.....	49
---	----

Rappel de ces principes tels qu'ils sont énoncés en méthodologie générale et position du problème en droit fiscal.....	49
--	----

Section I. — Doctrine.....	55
§ 1. L'interprétation restrictive.....	58
§ 2. L'interprétation extensive et l'analogie.....	59

N° 1. 1 ^{re} phase	60
N° 2. 2 ^e phase	63
<i>Section II. — L'Administration</i>	68
<i>Section III. — La Jurisprudence</i>	72
§ 1. Arrêts contraires au principe de l'interprétation littérale et admettant une interprétation restrictive fondée sur l'intention du législateur	72
§ 2. Arrêts admettant une interprétation extensive fondée sur l'intention du législateur	74
§ 3. Arrêts se fondant sur des éléments extérieurs au texte pour interpréter des termes obscurs, douteux, des dispositions contradictoires	77
N° 1. Cas de textes présentant des expressions à double sens	77
N° 2. Cas de textes présentant des dispositions contradictoires	78

DEUXIEME PARTIE

LA LIBRE RECHERCHE SCIENTIFIQUE
ET LE DROIT FISCAL

<i>La libre recherche scientifique dans le système du Doyen Gény; position du problème en droit fiscal</i>	83
Chapitre premier. — La Doctrine et l'Administration	85
<i>Section I. — La libre recherche et l'analogie en droit fiscal</i>	87
§ 1. La libre recherche et l'autonomie du droit fiscal	87
N° 1. Le lien des deux questions	87
N° 2. Le principe de l'autonomie et ses conséquences en matière d'interprétation du droit fiscal	87
N° 3. Les tempéraments au principe de l'autonomie	90
§ 2. La critique de l'interprétation littérale au profit de l'analogie et de la libre recherche scientifique	91
<i>Section II. — La réfutation par la doctrine de la thèse de la libre recherche et de l'analogie</i>	97
Chapitre II. — Jurisprudence	105
<i>Section I. — La jurisprudence et l'autonomie du droit fiscal</i>	105
<i>Section II. — La jurisprudence et l'analogie</i>	108
<i>Section III. — La jurisprudence et la libre recherche scientifique</i>	110
Conclusion	115
Bibliographie	117

